



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10314.720341/2021-58
ACÓRDÃO	3402-012.377 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de novembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ESCUADERIA COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/11/2016 a 30/06/2019

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. REQUISITOS. MOTIVAÇÃO. TIPIFICAÇÃO. DESCABIMENTO.

Estando o crédito tributário constituído no rigor da lei (art. 142 do CTN), devidamente fundamentado, lastreado nos princípios que movem a Administração Pública (artigo 37, caput, da Constituição Federal de 1988 e artigo 2º, caput, e parágrafo único, da Lei 9.784/1999), e regularmente notificado ao sujeito passivo, não há que se falar em nulidade.

PROCEDIMENTOS DE FISCALIZAÇÃO. NATUREZA INQUISITORIAL.

A auditoria-fiscal consubstancia-se em uma fase inquisitorial que antecede a fase contenciosa do procedimento, destinando-se à investigação, à colheita e análise de informações, dados e elementos de prova para a formação da convicção da autoridade fiscal a respeito da ocorrência, ou não, do fato gerador de tributos e de infrações. O encerramento desta fase, com a lavratura do auto de infração ou notificação de lançamento propicia, após a ciência do contribuinte, o início da fase contenciosa, esta sim plenamente regida pelo princípio do contraditório e da ampla defesa ou, de modo mais amplo, do devido processo legal.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/11/2016 a 30/06/2019

OCULTAÇÃO. FRAUDE OU SIMULAÇÃO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PENALIDADE DE PERDIMENTO. MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO DA MERCADORIA.

A penalidade de perdimento prevista no inciso V do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, traz em seu tipo três elementos nucleares: ocultação, fraude/simulação e interposição fraudulenta. A penalidade de perdimento,

ou a multa equivalente ao valor da mercadoria, quando a mercadoria não pode ser alcançada, só pode ser aplicada na importação quando comprovada a ocultação do sujeito passivo, do real comprador, do real vendedor ou do responsável pela operação, e desde que comprovado que essa ocultação se deu mediante fraude ou simulação, ou, ainda, quando presumida a ocultação em razão da não comprovação da origem, disponibilidade ou transferência dos recursos empregados na operação (interposição fraudulenta).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário, vencida a conselheira Cynthia Elena de Campos (relatora), que negava provimento ao Recurso Voluntário. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos – Relatora

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente e Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Jorge Luís Cabral, Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, Bernardo Costa Prates Santos (substituto integral), Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos, Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o v. Acórdão nº 109-017.573, proferido pela 4ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal 09 que, por unanimidade de votos, não conheceu da petição apresentada intempestivamente, considerou não formulado o pedido de perícia ou diligência, não acolheu as preliminares arguidas e, no mérito, julgou procedente o lançamento, mantendo também a responsabilização solidária nele imputada.

O acórdão recorrido foi proferido com a seguinte ementa:

Assunto: Normas de Administração Tributária

Período de apuração: 01/11/2016 a 30/06/2019

INTIMAÇÃO PRÉVIA DOS RESPONSÁVEIS. CONTRADITÓRIO E DIREITO DE DEFESA.

O direito de contraditório e de ampla defesa é observado, no âmbito do processo administrativo fiscal, a partir da faculdade de impugnar o lançamento.

IMPORTAÇÃO. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE. DANO AO ERÁRIO. PERDIMENTO DAS MERCADORIAS. CONVERSÃO EM MULTA.

A ocultação do real adquirente mediante a interposição fraudulenta de terceiros em operação de importação é definida como dano ao Erário, punível com a pena de perdimento das mercadorias, convertida em multa em montante igual ao valor aduaneiro no caso de não localização, revenda ou consumo das mercadorias objetos da importação.

PENALIDADE DECORRENTE DE PREVISÃO LEGAL. OFENSA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. DISCUSSÃO. DESCABIMENTO EM SEDE ADMINISTRATIVA.

Descabe em sede administrativa de julgamento acolher alegações de ofensa a princípios constitucionais que pretendem afastar a aplicação de penalidade decorrente de previsão legal.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. MULTA SUBSTITUTIVA DO PERDIMENTO DE MERCADORIAS.

Responde pela multa substitutiva do perdimento de mercadorias, conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie. São também responsáveis diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas por créditos resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Impugnação Improcedente**Crédito Tributário Mantido****Por bem reproduzir os fatos, transcrevo o relatório da decisão proferida pela DRJ:**

Trata o presente processo de **auto de infração** que aponta como sujeitos passivos **ESCUADERIA COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA** (doravante referida ESCUADERIA), CNPJ **24.446.669/0001-86**, **FRANCISCO LONGO**, CPF **053.772.208-46**; **ROSELA LONGO SIROPULOS BARBOSA**, CPF **126.440.828-54**, e **KAUE LONGO BARBOSA**, CPF **430.677.818-56**, por meio do qual se exige **multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria sujeita a perdimento**, em face da impossibilidade de sua apreensão, aplicada sob a consideração de que nas operações de que trata o lançamento houve ocultação do real adquirente das mercadorias importadas, conforme detalhado em Relatório Fiscal (fls. 17/90), que também atribui responsabilidade solidária à pessoa jurídica **VIA ITÁLIA COMÉRCIO E**

IMPORTAÇÃO DE VEÍCULOS LTDA (doravante VIA ITÁLIA), CNPJ 24.446.699/0001-86.

Em síntese, o objetivo da fiscalização foi de verificar a condição de real adquirente oculto da ESCUDERIA nas compras de carros de luxo realizadas da VIA ITÁLIA, no período de 10/2016 a 2019; a VIA ITALIA atua na importação e comércio de veículos, mormente das marcas FERRARI, MASERATI e LAMBORGHINI, com distribuição para todo Brasil; é representante oficial dessas marcas no país e comercializa tanto veículos novos como usados; atua no mercado interno desde 2005, como representante oficial e exclusiva no País das marcas mencionadas, importando os veículos da Itália e, posteriormente, comercializando-os ao consumidor final no Brasil; em 2016, foi criada a empresa ESCUDERIA, que se tornou a principal cliente da VIA ITÁLIA, recebendo quase a totalidade de suas vendas; os veículos importados pela VIA ITÁLIA eram vendidos à ESCUDERIA por um preço bastante abaixo do valor de mercado, consistente, basicamente, do valor de importação acrescido das despesas e tributos incidentes e uma pequena margem de lucro; a ESCUDERIA, então, promovia a “revenda” ao consumidor final; foram verificados indícios de que ambas empresas funcionavam, efetivamente, como uma mesma empresa; suas operações seriam vendas de produtos importados diretamente ao consumidor final, e não “revendas”; por meio dessa simulação de autonomia das partes, ocultava-se o real adquirente/encomendante da mercadoria estrangeira, quebrava-se a cadeia do IPI e reduzia-se indevidamente a base de cálculo dos tributos incidentes nos veículos automotores, incorrendo em sonegação fiscal; o grupo teria histórico de procedimentos fiscais, inclusive pelo mesmo motivo, com a diferença de que a empresa AUTO ROSSO foi substituída pela ESCUDERIA; além da simulação, logo após ter sofrido as últimas autuações em 2017, houve uma mudança no quadro societário na tentativa de se utilizar de empresas offshore “de prateleira” para ocultar a pessoa física sócia real interessada nas operações; o objeto do procedimento fiscal é o lançamento da multa de 100% do valor aduaneiro das mercadorias compradas da VIA ITÁLIA já consumidas ou revendidas pela ESCUDERIA.

Cientificada em 01/07/2021 (fl. 337), ESCUDERIA COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA, em conjunto com FRANCISCO LONGO, ROSELA LONGO SIROPULOS BARBOSA e KAUÊ LONGO BARBOSA, apresentou, tempestivamente, em 01/08/2021 (segunda-feira), impugnações (fls. 344/381, 516/553, 554/591 e 592/629), instruídas com documentos (fls. 382/633), na qual, em síntese, alegam:

1. que a ESCUDERIA foi cientificada em 01/07/2021, sendo tempestiva a impugnação apresentada até 02/08/2021;
2. que não há registro no processo de que FRANCISCO LONGO, ROSELA LONGO SIROPULOS BARBOSA e KAUÊ LONGO BARBOSA tenham sido validamente cientificados do auto de infração; apresentam impugnação conjunta mas se resguardam no direito de apresentarem nova impugnação caso venha a constar, se confirmar e se formalizar ciência válida em momento futuro;

3. preliminarmente, necessidade de suspensão do julgamento, em face do Processo nº 10314.720290/2021-64, que apura suposta infração de cessão de nome para realização de operações de comércio exterior de terceiros com vista ao acobertamento de reais beneficiários, relativos aos mesmos fatos geradores, entre 07/11/2016 e 21/06/2019, ou seja, mesma matéria e objeto da presente autuação; suscita vinculação com a fiscalização e autuação da empresa VIA ITÁLIA LTDA;

4. preliminarmente, nulidade da sujeição passiva de FRANCISCO LONGO, ROSELA LONGO SIROPULOS BARBOSA e KAUÊ LONGO BARBOSA por não terem sido intimados a apresentar esclarecimentos ou documentação, em violação ao devido processo legal (art. 5º, LV, da Constituição Federal), à ampla defesa e ao contraditório;

5. preliminarmente, que a responsabilização prevista no art. 135, III, do Código Tributário Nacional tem por primeiro requisito a prática de um ato ilícito, que não se confunde com o mero descumprimento da legislação tributária (cita jurisprudência), não cabendo também a teoria da responsabilização subjetiva com culpa presumida dos administradores, exigindo-se a prova do ato ilícito para a sua configuração fática, como expresso no Parecer PGFN CAT nº 55, de 2009; que interpretação diversa enseja responsabilização de todo administrador ou sócio, em detrimento do princípio da entidade e da ideia de personalidade jurídica como centro de imputação de direitos e deveres;

5.1 como segundo requisito, a vinculação da obrigação tributária ao ato ilícito não tributário, decorrente não só do art. 135 do CTN, como também do art. 128; a responsabilização prevista no artigo 135, III, do CTN decorre da prática de atos que infrinjam a lei não tributária, o contrato social ou estatutos e que tenham desencadeado uma relação jurídica obrigacional entre o fisco e terceiros; o terceiro(sócio, acionista ou administrador), que apenas age contrariando a lei, o mandato, o contrato social ou o estatuto e que desse agir surja uma obrigação jurídico tributária, torna-se o responsável pelos tributos decorrentes da infração praticada, mas somente nessa hipótese, e não todo e qualquer gerente;

5.2 que, no caso, o único fundamento utilizado pela fiscalização para demonstrar a responsabilidade tributária com base no artigo 124, I e 135, III, do CTN, foi de que os Impugnantes Francisco, Rosela e Kauê, teriam praticado condutas com "vistas a impedir parcialmente a ocorrência do fato gerador ocultação do real adquirente/encomendante em operação de importação com conseqüente quebra da cadeia do IPI de modo a diminuir os montantes dos tributos devidos, restando caracterizado infração dolosa"; que, assim, a fiscalização pretende imputar aos Impugnantes a responsabilidade da multa apenas pelo fato deles serem sócios e/ou administradores, sem cumprir nenhum dos requisitos do artigo 135, III do CTN, para atribuir essa responsabilização; além da dissociação entre o suposto "ilícito" que ensejou a responsabilização dos Impugnantes Francisco, Rosela e Kauê, também jamais foram demonstrados os fatos jurídicos tributários que deveriam resultar de tal ilícito; tal demonstração jamais poderia ser feita, pois todos os tributos foram devidamente recolhidos pela Impugnante Escuderia;

5.3 sob a mera alegação de conhecimento, sem a comprovação do ato ilícito e sem a demonstração de qual tributo deixou de ser recolhido, jamais poderiam os Impugnantes serem responsabilizados, até porque o artigo 137, inciso I do CTN, exclui qualquer responsabilidade daquele que age no exercício regular da administração;

6. preliminarmente, nulidade na identificação do sujeito passivo, tendo em vista que a imputação de responsabilidade pessoal decorrente do art. 135, III do CTN, se verificados seus requisitos, implica responsabilidade exclusiva, não podendo prevalecer quando o próprio contribuinte é autuado;

6.1 o art. 135 do CTN, diferentemente do art. 134, disciplina responsabilidade que não é subsidiária, mas integral e exclusiva; só é aplicável quando a fiscalização verifica que o agente agiu com dolo específico de fraudar o surgimento de obrigação tributária, devendo, conseqüentemente, imputar-lhe responsabilidade pessoal (cita jurisprudência);

6.2 o auto de infração deve ser cancelado, uma vez constatada a existência de vício na identificação do sujeito passivo, que é material, portanto insanável; caso assim não se entenda, devem os Impugnantes Francisco, Rosela e Kaue ser excluídos do presente lançamento;

7. preliminarmente, inaplicabilidade de responsabilidade solidária em face de penalidade, porquanto de caráter personalíssimo;

7.1 que, embora o texto do art. 124 do CTN não tenha instituído diretamente a limitação da responsabilidade solidária ao pagamento da obrigação principal, o direito tributário contempla expressamente essa limitação, conforme arts. 128 e 134 do CTN, estando a responsabilidade por infrações disciplinada a partir do art. 136;

7.2 consoante análise dos arts. 136 a 138 do CTN, as multas não são atingidas pela responsabilidade solidária, considerando, ainda, o princípio da personalidade ou pessoalidade da pena, advindo do direito penal e positivo como cláusula pétrea(art. 5º, XLV, da CF);

7.3 não há como entender que, pelo fato de a multa ser equiparada ao crédito tributário, poderia ser ela transferida a terceiros, à revelia do princípio da pessoalidade da pena; a multa compõe o crédito tributário apenas para atender à praticidade e permitir sua cobrança em conjunto com o tributo; todavia, sua natureza permanece a mesma;

7.4 em razão da ausência de previsão expressa ou de motivação para que tal solidariedade alcance a multa, seja em razão da vedação a que a pena ultrapasse a pessoa de seu infrator, resta demonstrado que a multa não pode ser imputada, via responsabilidade solidária, aos Impugnantes Francisco, Rosela e Kaue;

8. que a fiscalização, ao descrever os processos havidos contra a empresa VIA ITÁLIA, deixou de destacar o atual andamento e o Processo nº 11065.724114/2015-03, que originou todos os demais, cujo relatório, inclusive, foi integralmente copiado para fundamentar a presente autuação; a razão para a falta de destaque é o fato de que referido processo foi anulado pela Delegacia de Julgamento de Juiz

de Fora, em 17/06/2016, cuja decisão foi integralmente mantida pelo Carf, em 27/08/2018, após análise de recurso de ofício, concluindo não haver simulação ou fraude, mas planejamento tributário; consoante decisão proferida, ainda que exista divisão entre a atividade de importação e posterior comercialização, não estaria configurada qualquer prática abusiva ou simulada;

9. que, no mérito, é improcedente a autuação, tendo em vista que o relatório fiscal, ao contrário do que pretende, demonstra que as empresas foram constituídas regularmente, com operações próprias, obedecendo a legislação pertinente, possuem estrutura física e administrativa independentes, com quadro de funcionários distintos, apuram e recolhem seus tributos, arcam de forma independente com seus custos operacionais, o que via de regra comprova a ausência de prática de simulação ou uso abusivo da personalidade jurídica, e também não possuem confusão patrimonial e não desviam-se de sua função social precípua, portanto, não havendo qualquer infração a legislação tributária e qualquer base legal para sustentar a autuação e descaracterizar as operações havidas, com a aplicação de pena de multa;

10. que os fatos anteriores ao período de apuração em nada se relacionam com aqueles que ensejaram a presente autuação, tão pouco são pertinentes; ainda que fossem, já foram atingidos pela decadência, não cabendo mais qualquer análise do Fisco em períodos que não podem mais servir de objeto para constituição de crédito tributário ou outra penalidade (salienta que a autuação objeto do Processo nº 11065.724114/2015-03 foi integralmente anulada);

11. que, de todo o Relato Fiscal, “o que se comprova, e não é negado pela Impugnante, foi a segregação das atividades de importação e comercialização de veículos de forma menos onerosa em relação aos tributos incidentes sobre tais operações”; que a empresa VIA ITÁLIA é sócia da ESCUDERIA COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA, constituindo empresas do mesmo grupo, porém com operações distintas, o que nunca foi negado à fiscalização;

12. que a fiscalização, em face da interligação existente, entendeu que haveria simulação e desvio de finalidade, decidindo pela desconsideração da personalidade jurídica, bastante a ensejar a responsabilização dos seus sócios, fundamentando-se implicitamente no art. 116 do CTN;

13. que, porém, parágrafo único do art. 116 do CTN encontra-se pendente de regulamentação e, além disso, não se aplicaria ao caso, pois trata-se de regra antidissimulação e não regra de controle de preços, pertinente a norma diversa, especificamente ao IPI;

14. que todos os atos negociais realizados pela Empresa Via Itália com a Empresa Escuderia ocorreram de forma lícita; mesmo que a Fiscal procure demonstrar o suposto abuso da personalidade jurídica, em face da suposta confusão patrimonial, não há fundamentos para caracterizar qualquer prática de simulação que autorize a aplicação da multa; a simulação só se caracteriza quando as partes envolvidas, exarando sua vontade, elaboram determinado negócio jurídico, visando exatamente outros efeitos, com o evidente intuito de fraudar a legislação tributária, no caso em análise, que vise a prática de evasão fiscal; diferenciação elisiva fiscal da evasão fiscal;

15. que, no presente processo, não é possível que a Fiscalização crie outra versão acerca das reais operações realizadas entre a Empresa Via Itália e a Escuderia, não havendo como fundamentar a existência de planejamento tributário abusivo como base na simples declaração da existência de supostas operações simuladas que buscariam tão somente a diminuição da carga tributária incidente sobre as operações em análise, quando, conforme visto, não existe no regramento jurídico brasileiro qualquer norma antielisiva, pois independente da relação existentes entre as empresas envolvidas, não existe norma legal que torne ilícito o planejamento tributário, mesmo havendo segregação das atividades empresárias (cita jurisprudência);

16. que, ademais, como constou da decisão do Processo nº 11065.724114/2015-03, consoante art. 195 do Regulamento do IPI-RIFI de 2010, em tese, teríamos operações de vendas realizadas entre empresas interdependentes, o que poderia determinar a Via Itália a se submeter ao valor tributável mínimo, sendo evidente que a base de cálculo do IPI, das operações realizadas por tal empresa deveria ser obtida mediante a utilização da média do mercado; neste caso, deve-se levar em consideração que os veículos comercializados pela Via Itália são de representação exclusiva, não existindo similares no mercado; portanto a média seria o preço praticado nas operações de venda entre a Via Itália e a Escuderia, não existindo diferenças tributáveis;

17. que resta devidamente comprovado que as operações havidas entre a VIA Itália e a Impugnante Escuderia, ainda que sejam consideradas como segregadas de um mesmo grupo econômico, em nada apontam como irregulares, quando muito, estariam caracterizadas como ELISÃO FISCAL, motivo pelo qual a presente autuação deve ser anulada, não havendo que se falar em qualquer tipo de penalidade a ser aplicada;

18. quanto à multa exigida, que só é aplicável nos casos de conduta dolosa praticada por contribuintes no intuito de ocultar o verdadeiro sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros;

19. que o caso não trata da presunção do § 2º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976;

20. que a fiscalização em momento algum comprovou que Via Itália não possuía recursos próprios para realizar as importações, que havia intenção inequívoca de ambas as empresas em fraudar a Lei para obter vantagem indevida e o efetivo dano ao erário;

21. que o relatório fiscal deveria ter sido baseado na comprovação fática do preenchimento de todos os requisitos legais do tipo legal da infração, porém, os fatos descritos sequer são indícios de suposto planejamento tributário ilícito, portanto, insuficientes para configuração do tipo legal, estando ausentes os pressupostos autorizadores do tipo legal da infração elencada no presente lançamento;

22. que há inconstitucionalidade e ilegalidade da multa aplicada no auto de infração em lide, por ter caráter confiscatório e, portanto, malferir o disposto no inciso IV, do artigo 150, da Lei Maior;

23. que a fiscalização, ao não considerar a mudança de processos de importação e de organização das empresas, ainda que interdependentes, após 2016, violou o disposto no art. 112 do CTN, que preconiza que a legislação tributária será aplicada de maneira mais favorável ao contribuinte, principalmente quando a infração que lhe for imputada não se identificar com a conduta que se deseja punir e ainda mais quando não estiverem caracterizados todos os requisitos legais;

23.1 que uma operação simulada construída unicamente para fraudar visando o ganho econômico e o não pagamento de tributo seria uma estrutura societária capaz de causar ilusão distante entre a realidade e a aparência; o interposto não teria real interesse nas importações e o real adquirente não poderia sequer aparecer na operação; aos reais adquirentes são destinadas as mercadorias e o interposto nada mais faz do que ser interposto, de modo a garantir sua proteção patrimonial aos terceiros que estaria oculto na operação;

23.2 que, no presente procedimento e todo o relato fiscal, não é possível afirmar a ocorrência desse cenário, considerando que a empresa Via Itália é a única e exclusiva representante das marcas que importa para o Brasil, possuindo autorização exclusiva das exportadoras, plena capacidade financeira e porte econômico, devidamente compatíveis com as importações realizadas, como se pode constatar dos documentos apresentados à fiscalização, o que demonstra possuir interesse na importação dos veículos, o que afasta automaticamente a tese de agir em proteção da Escuderia, pois é a única a negociar como os exportadores;

23.3 que, nesse passo, demonstra-se novamente que a capacidade financeira de custear as importações na modalidade direta tem a capacidade de firmar o convencimento de que os fatos do caso concreto não se coadunam com o tipo legal a que fora submetida a Empresa Via Itália, por raciocínio lógico diretamente inverso, tanto do artigo 23, parágrafo segundo do Decreto Lei 1.455/76, como da infração ora impugnada;

23.4 que, portanto, da criativa narrativa lançada no Relatório Fiscal, resta comprovado que não passa de simples enunciação dos fatos indiciários incapazes de embasar o lançamento capitulado em interposição fraudulenta sem o termo "presunção", uma vez não caracterizados os elementos necessários para configuração da prática dolosa;

23.5 que a necessária certeza da ocorrência de ocultação de terceiro mediante fraude ou simulação em operação de importação somente se comprovaria por meio de cabal demonstração, para que não deixasse dúvidas acerca da correlação entre a exposição dos fatos narrados e as conclusões ofertadas, evidenciando a incompatibilidade entre o negócio declarado e as possibilidades reais para sua efetivação no plano fático;

23.6 que, assim, a multa, em qualquer espécie, não poderá subsistir ante a ausência de fraude ou simulação;

24. que não se verificou na hipótese a responsabilidade solidária indireta, decorrente da desconsideração de ato ou negócios jurídicos praticado com a

finalidade de sonegar, ocultando a ocorrência dos fatos geradores (art. 116 do CTN); não se vislumbrando omissões de dados e receitas as quais haveriam ter sido declaradas e pagos os respectivos tributos inerentes, não há se falar em ampliação legal da responsabilidade indireta; que, nem todo lançamento está apto ou passível de sofrer ampliação da responsabilidade solidária, especialmente, aqueles os quais não se detectou irregularidades, omissões, incorreções, dolo, fraude, má-fé e outros; que, do exposto, não merece prosperar a responsabilização das pessoas físicas;

25. que, com fundamento nos arts. 16 e 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, tem o direito incondicional de produzir e requerer as diligências e perícias necessárias para contrapor os elementos elencados pela Fiscalização, inclusive a apresentação de provas que estão na posse do ente administrativo; portanto, caso essa autuação e respectiva multa não sejam anuladas sumariamente, requer seja realizado pelo Fisco diligência fiscal nas informações e documentos constantes de seu banco de dados correspondentes aos períodos em análise, sob pena de cerceamento de defesa.

Em 02/08/2021 (fl. 635) foram apresentados, ainda, os documentos de fls. 637/754.

Às fls. 755/757, constam comprovantes de ciência de FRANCISCO LONGO, ROSELA LONGO SIROPULOS BARBOSA e KAUÊ LONGO BARBOSA.

Em face do despacho de fl. 769 e 1004, procedeu-se à juntada, às fls. 771/1003, dos documentos que se encontravam em arquivo não paginável, à fl. 330.

Em 08/04/2022, foi apresentada petição (fls. 1010/1028), acompanhada de documentos (fls. 1029/1065), em nome de ESCUDERIA, FRANCISCO LONGO, ROSELA LONGO STROPULOS BARBOSA e KAUÊ LONGO BARBOSA, em que os interessados, a pretexto de aditamento à impugnação, em resumo, aduzem:

1. em relação ao direcionamento às pessoas físicas: ausência de violação ao art. 135, III, do CTN; personalidade jurídica dos sócios e administradores distinta da empresa; ausência de previsão legal expressa que lhes atribua responsabilidade na forma dos arts. 121 e 128 do CTN; não subsunção dos fatos ao art. 134 do CTN; ausência de comprovação de que houve excesso de poder ou infração à lei ou contrato social que permita o enquadramento no art. 135 do CTN; o fato de serem sócios não é pressuposto para a atribuição de responsabilidade solidária; há contradição da fiscalização ao incluir KAUÊ LONGO BARBOSA como responsável solidário, ora afirmando que praticou atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, ora afirmando que referida pessoa desconhece completamente as operações da empresa; não foram individualizadas as condutas praticadas por ROSELA e FRANCISCO; os sócios somente foram incluídos no polo passivo por serem sócios; não havendo ilícitos praticados pelos sócios e administrador, a responsabilidade é da empresa;

2. no mérito, reafirma os argumentos da impugnação apresentada, acrescentando que, em dezembro de 2021, a Delegacia de Julgamento da Receita Federal 06, ao analisar caso similar ao discutido, objeto do Processo Administrativo nº 15746.720811/2020-36, afastou a consideração de que haveria simulação entre as

empresas VIA ITÁLIA e ESCUDERIA, cancelando a exigência de IPI naqueles autos; pondera que as premissas lá utilizadas pelo agente fiscal são exatamente as mesmas; que, corroborando o exposto, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por meio do Acórdão nº 3302-007.901, cancelou o auto de infração de infração por entender descabida a aplicação de multa quando não comprovada a fraude ou simulação negocial na realização de operações de importação, tendente à ocultação dos reais adquirentes das mercadorias, não se configurando a interposição fraudulenta quando os intervenientes estão respaldados em contratos comerciais válidos, possuem capacidade econômico-financeira e operacional para a realização das operações e não restou demonstrada irregularidade alguma na sua execução, não servindo de prova meras conjecturas fundadas em relações societárias e direitos de exclusividade; sustenta, ainda, ser contraditória a acusação fiscal, vez que ora alega que a Escuderia e a Via Itália são a mesma empresa, ora que a Escuderia arca com o valor da importação; por fim, cita a Solução de Consulta Cosit nº 158, de 2021, dela transcrevendo trecho do qual destaca o reconhecimento de que relações comerciais autênticas com terceiros, nos casos de importação por encomenda, por si só, não caracteriza ocultação do real comprador mediante fraude, simulação ou interposição, desde que as relações estabelecidas entre todas as partes sejam legítimas, com comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos.

Às fls. 1066/1067, o processo foi encaminhado em diligência, para que a empresa VIA ITÁLIA, em face da responsabilidade solidária que lhe foi atribuída, fosse cientificada da autuação, facultando-lhe o direito de apresentar impugnação.

Em atendimento, procedeu-se à ciência da VIA ITÁLIA, por via postal, à fl. 1069, em 03/11/2022; não consta dos autos que tenha apresentado impugnação.

As intimações sobre a decisão de primeira instância ocorreram nas seguintes datas:

- ✓ **ESCUDERIA COMERCIO DE VEICULOS LTDA: 05/04/2023 (Fls. 1120);**
- ✓ **FRANCISCO LONGO: 25/04/2023 (AR de fls. 1136);**
- ✓ **KAUÊ LONGO BARBOSA: 25/04/2023 (AR de fls. 1137); e**
- ✓ **ROSELA LONGO SIROPULOS BARBOSA (AR de fls. 1138).**

A Autuada e responsáveis solidários apresentaram Recurso Voluntário conjunto em data de 05/05/2023 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada de e-fls. 1140), o que fizeram com os mesmos argumentos das impugnações e com os seguintes pedidos:

- i) suspender a exigibilidade do crédito tributário, consoante disposição do artigo 151, inciso III, do Código Tributário Nacional;
- ii) preliminarmente, seja reconhecida a ilegitimidade passiva dos sócios FRANCISCO LONGO, ROSELA LONGO SIROPULOS BARBOSA E KAUÊ LONGO BARBOSA, conseqüentemente, declarada a nulidade da autuação em face dos sócios administradores;

iii) no mérito, requer que seja reformado o v. acórdão para que seja julgado improcedente o auto de infração, a fim de cancelar integralmente o presente auto de infração.

Contrarrazões da PGFN às fls. 1190, com pedido para que seja negado provimento ao Recurso Voluntário.

Através do Despacho de fls. 1230 o processo foi encaminhado para inclusão em lote de sorteio.

Após, em 19/02/2024 os Recorrentes apresentaram a manifestação e documentos de fls. 1235 a 2136, denominada “Aditamento ao Recurso Voluntário”.

Memoriais de Alegações finais às fls. 2139 a 2151, reiterando os fatos e fundamentos apresentados na peça recursal.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

2. Preliminar de ilegitimidade passiva dos sócios

Pedem os Recorrentes que seja reconhecida a ilegitimidade passiva dos sócios FRANCISCO LONGO, ROSELA LONGO SIROPULOS BARBOSA E KAUÊ LONGO BARBOSA e, conseqüentemente, seja declarada a nulidade da autuação em face dos sócios administradores.

Observo que a análise sobre a conduta dos sócios proprietários, passível de atribuir (ou não) a responsabilidade solidária considerada pela Fiscalização, deve ser realizada em conjunto com o os fatos que ensejaram a autuação e respectivas comprovações acostadas aos autos.

Por sua vez, considerando a decisão da maioria do Colegiado, registrada no r. voto vencedor abaixo, resta prejudicada a análise sobre os argumentos de ilegitimidade passiva e ausência de responsabilidade solidária, suscitados pela defesa.

3. Mérito

Conforme relatório, versa o presente litígio sobre auto de infração lavrado contra os sujeitos passivos ESCUDERIA COMÉRCIO DE VEÍCULOS LTDA e VIA ITÁLIA COM. E IMP. DE

VEÍCULOS LTDA, com atribuição de responsabilidade solidária aos sócios proprietários FRANCISCO LONGO, ROSELA LONGO SIROPULOS BARBOSA e KAUE LONGO BARBOSA, para exigência de multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria sujeita a perdimento.

O lançamento de ofício teve por origem a conclusão de que as operações de importação de carros de luxo, ocorridas no período de 10/2016 a 2019, foram realizadas por meio de ocultação do real adquirente, sendo a ESCUDERIA a real e verdadeira responsável pelas importações realizadas por encomenda da VIA ITÁLIA.

Afirma a Fiscalização que a empresa ESCUDERIA, segundo o Contrato Social registrado na JUCESP, foi constituída em 23/03/2016, tendo como objeto social o comércio a varejo de automóveis, camionetas e utilitários novos e usados e de peças e acessórios. Afirma ainda que foi constituída apenas com a finalidade de ser a sucessora da AUTO ROSSO, dando continuidade à fraude de interposição e mudando apenas o nome após o término da última ação fiscal em 2017.

Conforme consta no Relatório Fiscal, o fluxo da transação comercial estava estruturado da seguinte forma:

- A VIA ITALIA, representante oficial e exclusiva, importava por encomenda os automóveis das 3 marcas;
- Repassava para a ESCUDERIA pelo custo da importação acrescido das despesas e pequena margem de lucro, recolhendo nessa etapa o IPI, o PIS e a Cofins monofásicos;
- A ESCUDERIA revendia ao cliente final pelo preço de mercado, livre de IPI, de PIS e de Cofins.

Os Recorrentes argumentam que:

- (i) A empresa Via Itália atua na importação e comércio de veículos, sendo, desde 2005, representante oficial e exclusiva das marcas: FERRARI, MASERATI, LAMBORGHINI e outros, o que por si só já demonstra não ser possível a cessão de seu nome para a Escuderia com o fim e acobertar supostos "reais beneficiários";
- (ii) Que o processo nº 11065.724.114/2015-03, cujo relatório serviu de base para a presente autuação, foi anulado pela Delegacia Regional de Julgamento- DRJ/JFA em 17 de junho 2016, cuja decisão restou integralmente mantida pelo CARF em 16/11/2021, após análise do Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional;
- (iii) Existe diferenciação entre planejamento fiscal/tributário legal, hodiernamente classificado como ELISÃO FISCAL, que busque uma melhor dinamização da carga tributária e a redução ilegal tributária, conhecida como EVASÃO FISCAL, ou seja, na elisão não existe ilícito, quando na evasão sim; de modo que não é possível que a Fiscalização crie outra versão acerca das reais operações realizadas entre a Empresa Via Itália e a

Recorrente Escuderia, não havendo como fundamentar a existência de planejamento tributário abusivo como base na simples declaração da existência de supostas operações simuladas que buscariam tão somente a diminuição da carga tributária incidente sobre as operações em análise.

Sem razão à defesa.

É incontroverso nos autos que a Recorrente e a Via Itália são empresas do mesmo grupo, o que confirma o entrelaçamento do quadro social, endereços e demais fatos demonstrados no Relatório Fiscal.

Inclusive, a própria Recorrente, ao justificar o cancelamento do auto de infração objeto do Processo Administrativo Fiscal nº 11065.724.114/2015-03, afirma nos autos que “a empresa Via Itália e a empresa Auto Rosso **também tinham relação de interdependência** e, justamente por tal motivo, a fiscalização entendeu que as operações entre ambas eram simuladas com o fito de reduzir o IPI a pagar na venda de veículos importados.”

Todavia, a defesa afirma que “as operações não guardam qualquer irregularidade, ainda que exista a divisão entre a atividade de importação e posterior comercialização, de modo que não estaria configurada qualquer prática abusiva ou simulada”.

Cumprе esclarecer que no referido processo n.º 11065.724114/2015-03, o qual tem por objeto a exigência de IPI Importação, o fundamento exclusivo da autuação foi o art. 116, parágrafo único, do CTN, tendo sido cancelado por vício no fundamento da autuação em primeira instância administrativa, o que foi mantido por este CARF em sede de recurso de ofício no Acórdão nº 3401-005.228. O r. voto condutor do acórdão em referência concluiu pela manutenção do cancelamento do auto de infração partindo da premissa de que caberia à autoridade fiscal comprovar a existência de simulação, o que não foi feito naquela oportunidade.

Ocorre que **o fundamento da presente autuação não foi uma suposta realização de planejamento tributário**, mas sim as operações de importação realizadas de maneira fraudulentas, nas quais a ESCUDERIA, real adquirente dos veículos importados, permaneceu oculta do controle aduaneiro, assim como ocorria com a empresa AUTO ROSSO, conforme esclarecido no Relatório Fiscal.

Vejamos:

- A VIA ITÁLIA, para obter os benefícios fiscais do ICMS do estado de SC, importou as mercadorias por meio da sua filial de Itajaí, (atuando como encomendante da COTIA VITÓRIA), e depois enviava uma nota de demonstração para a VIA ITÁLIA EM SP, que na sequência retornava para Itajaí e de lá já saía diretamente para a ESCUDERIA.
- Esse procedimento ocorria no curto de período 2 dias, sendo apenas uma circulação ficta de mercadoria, pois seria improvável que um carro de luxo saísse de Itajaí com destino à SP, depois retornasse à Itajaí e finalmente voltasse para a loja da ESCUDERIA em SP.

- Também chamou a atenção o valor da emissão de cada nota fiscal, vejamos: a nota de entrada da mercadoria importada na VIA ITÁLIA possuía o valor da mercadoria acrescida do IPI. Depois, as notas de movimentação entre as filiais da VIA ITALIA mantinham esse valor, por serem remessa em demonstração e respectivo retorno. E, por fim, o valor final da nota de venda para a ESCUDERIA continha apenas esse mesmo valor de entrada da mercadoria importada, acrescido do ICMS substituição e o IPI de saída. Ou seja, a VIA ITÁLIA estava praticando uma “venda” para a ESCUDERIA que não tinha lucro algum, possuindo apenas o valor aduaneiro acrescido dos tributos de cada operação.
- Dessa forma, foi realizada a pesquisa nas notas fiscais de saída da ESCUDERIA desses veículos ao cliente final. No caso mencionado acima, por exemplo, a nota de saída da venda da VIA ITÁLIA para a ESCUDERIA teve o valor final de R\$ 562.624,30. No entanto, essa não foi a venda final do veículo, mas sim a que a ESCUDERIA realizou emitindo nota de venda desse veículo por R\$ 630.000,00 ao real comprador.
- Nessa mesma situação foram encontrados 89 veículos, ou seja, foram importados pela COTIA VITÓRIA, mas já tinham antes do embarque da mercadoria destinatário definido, pois no mesmo dia, ou com 1 ou 2 dias de diferença a ESCUDERIA já promovia a venda final ao consumidor final.
- Dessa forma, com base nos fatos destacados acima, é possível concluir que a ESCUDERIA foi a empresa ocultada pela VIA ITÁLIA. Pois as notas foram emitidas com datas próximas (desembarço, entrada VIA ITÁLIA, saída para ESCUDERIA, e saída para o cliente final), não houve lucro nas vendas da VIA ITALIA para a ESCUDERIA, apenas a VIA ITÁLIA é habilitada para operar no comércio exterior e a ESCUDERIA não, e, por fim, esse procedimento gera uma sonegação na cadeia do IPI, pois a ESCUDERIA quando promove a saída final ao consumidor não recolhe o IPI sobre o valor real da venda final ao consumidor.

Constata-se, na verdade, ser a VIA ITÁLIA e ESCUDERIA uma só empresa, mas apenas criadas em separado para burlar a legislação tributária de controle aduaneiro e sonegar tributos. Na planilha abaixo, foi possível identificar 89 veículos nessa mesma condição, ou seja: importados pela VIA ITÁLIA ocultando a ESCUDERIA e que na verdade já estavam vendidos desde a importação; pois, observa-se que entre a data de saída da VIA ITÁLIA para a ESCUDERIA e a data de venda ao cliente final, feita pela ESCUDERIA no caso desses 89 veículos, tinham poucos dias ou nenhum dia de diferença. Isso reforça o fato de que os carros já tinham adquirente final definido, porque dificilmente um carro de luxo é vendido assim em poucos dias. Ao contrário, esse público demanda alta personalização e itens com alto valor agregado, coisas que não podem ser feitas em um ou dois dias após a importação, mas sim já virem prontos da fábrica de acordo com o pedido.

Exportador	Chassi	Num DI	Data de entrada na VIA ITÁLIA	Data saída para ESCUDERIA	Nr Nota	Valor da nota	Data da saída escuderia para consumidor final	Diferença de dias	Valor da nota
FERRARI NORTH	AZFF81BFL0H0221205	1617518427	07/11/2016	17/11/2016	150	R\$ 4.096.692,42	17/11/2016	0	R\$ 5.300.000,00
MASERATI SPA	ZN6YU61BOHX228057	1700364571	09/01/2017	19/01/2017	216	R\$ 612.418,02	19/01/2017	0	R\$ 720.000,00
MASERATI SPA	ZN6YU61BOHX227794	1700417870	09/01/2017	08/03/2017	283	R\$ 639.634,04	09/03/2017	1	R\$ 725.000,00
FERRARI NORTH	AZFF79ALL6H0223818	1702565582	14/02/2017	27/04/2017	330	R\$ 2.071.435,31	27/04/2017	0	R\$ 2.300.000,00
MASERATI SPA	ZN6YU61BOHX231045	1705897926	12/04/2017	01/09/2017	506	R\$ 659.151,61	01/09/2017	0	R\$ 770.000,00
MASERATI SPA	ZN6XU61BOHX241348	1708023790	18/05/2017	18/05/2017	369	R\$ 586.767,08	18/05/2017	0	R\$ 630.000,00
MASERATI SPA	ZN6YU61BOHX231049	1709072107	09/06/2017	21/07/2017	449	R\$ 674.896,67	03/08/2017	13	R\$ 700.000,00
MASERATI SPA	ZAMP66BOH1233640	1710531853	28/06/2017	02/10/2017	553	R\$ 1.043.695,58	02/10/2017	0	R\$ 1.300.000,00
FERRARI NORTH	AZFF77XJL8H0223864	1710648785	29/06/2017	01/08/2017	452	R\$ 1.523.408,95	01/08/2017	0	R\$ 1.546.500,00
MASERATI SPA	ZN6XU61BOHX236066	1711320864	11/07/2017	02/10/2017	552	R\$ 608.430,03	02/10/2017	0	R\$ 670.000,00
MASERATI SPA	ZN6YU61BOHX258724	1806209880	06/04/2018	26/06/2018	850	R\$ 651.579,94	26/06/2018	0	R\$ 692.300,00
MASERATI SPA	ZN6YU61BOHX254324	1806215316	06/04/2018	05/06/2018	832	R\$ 647.017,87	05/06/2018	0	R\$ 700.000,00
MASERATI SPA	ZN6YU61BOHX258725	1806215324	06/04/2018	16/04/2018	752	R\$ 683.490,37	18/04/2018	2	R\$ 750.000,00

Exportador	Chassi	Num DI	Data de entrada na VIA ITÁLIA	Data saída para ESCUDERIA	Nr Nota	Valor da nota	Data da saída escuderia para consumidor final	Diferença de dias	Valor da nota
------------	--------	--------	-------------------------------	---------------------------	---------	---------------	---	-------------------	---------------

MASERATI SPA	ZN6YU61B0HX257265	1806216622	06/04/2018	16/05/2018	793	R\$ 640.057,49	21/05/2018	5 R\$ 680.000,00
MASERATI SPA	ZN6YU61B0HX258706	1806218781	06/04/2018	18/03/2019	1230	R\$ 596.047,50	19/03/2019	1 R\$ 620.000,00
MASERATI SPA	ZAMXS57B0H1256922	1806219702	06/04/2018	25/04/2018	758	R\$ 504.496,04	27/04/2018	2 R\$ 540.000,00
AUTOMOBILI LAMI ZHWED4ZFXJLA09324		1807990992	03/05/2018	15/05/2018	791	R\$ 2.476.963,87	15/05/2018	0 R\$ 3.000.000,00
FERRARI NORTH A ZFF80AML0J0231707		1807996508	03/05/2018	06/06/2018	833	R\$ 2.527.510,11	08/06/2018	2 R\$ 3.300.000,00
MASERATI SPA	ZN6YU61B0HX257251	1807996699	03/05/2018	07/06/2018	834	R\$ 684.573,78	07/06/2018	0 R\$ 710.000,00
FERRARI NORTH A ZFF82YNL0J0232714		1808004436	03/05/2018	27/07/2018	891	R\$ 2.385.126,64	27/07/2018	0 R\$ 3.000.000,00
MASERATI SPA	ZN6YU61B0HX258726	1808004509	03/05/2018	03/10/2018	1008	R\$ 651.466,69	03/10/2018	0 R\$ 680.000,00
AUTOMOBILI LAMI ZHWEG4ZD6JLA07138		1808954868	17/05/2018	25/05/2018	809	R\$ 3.868.988,59	28/06/2018	34 R\$ 4.100.000,00
FERRARI NORTH A ZFF83CLL4J0233612		1809053155	18/05/2018	21/05/2018	805	R\$ 3.163.232,22	21/05/2018	0 R\$ 3.950.000,00
FERRARI NORTH A ZFF80AML1J0236253		1809055433	18/05/2018	21/05/2018	804	R\$ 2.592.077,65	21/05/2018	0 R\$ 3.600.000,00
MASERATI SPA	ZN6YU61B0JX284437	1810620688	13/06/2018	19/06/2018	840	R\$ 763.540,22	19/06/2018	0 R\$ 820.000,00
FERRARI NORTH A ZFF83CLL3J0234332		1810910376	18/06/2018	01/08/2018	901	R\$ 3.516.156,25	03/08/2018	2 R\$ 4.300.000,00
AUTOMOBILI LAMI ZHWVE4ZD2F6JLA10428		1811308987	23/06/2018	01/08/2018	896	R\$ 4.439.539,30	01/08/2018	0 R\$ 5.300.000,00
MASERATI SPA	ZN6YU61B0JX284437	1811308938	23/06/2018	23/07/2018	882	R\$ 2.019.523,59	23/07/2018	0 R\$ 2.700.000,00
FERRARI NORTH A ZFF79ALL0J0231659		1811660640	29/06/2018	17/07/2018	879	R\$ 2.268.934,91	18/07/2018	1 R\$ 2.600.000,00
MASERATI SPA	ZN6YU61B0JX300693	1813180832	23/07/2018	24/07/2018	883	R\$ 734.010,98	24/07/2018	0 R\$ 755.250,00
AUTOMOBILI LAMI ZHWEG4ZD4JLA07154		1813361837	24/07/2018	25/07/2018	888	R\$ 3.806.841,49	26/07/2018	1 R\$ 4.100.000,00
AUTOMOBILI LAMI ZHWED4ZFOJLA09445		1813367061	24/07/2018	27/07/2018	890	R\$ 2.538.550,44	01/08/2018	5 R\$ 3.150.000,00
MASERATI SPA	ZAMPP56B0J1288733	1813497062	26/07/2018	06/08/2018	914	R\$ 1.292.362,91	06/08/2018	0 R\$ 1.400.000,00
AUTOMOBILI LAMI ZHWER2ZF9JLA10678		1813857360	01/08/2018	22/10/2018	1017	R\$ 2.259.494,17	24/10/2018	2 R\$ 2.500.000,00
FERRARI NORTH A ZFF82YNL6J0232555		1813927687	01/08/2018	04/09/2018	974	R\$ 2.408.330,99	04/09/2018	0 R\$ 2.850.000,00
AUTOMOBILI LAMI ZHWED4Z9JLA09444		1813928663	01/08/2018	03/01/2019	1153	R\$ 2.767.554,05	03/01/2019	0 R\$ 3.088.970,00
MASERATI SPA	ZN6YU61B0JX284266	1814732847	14/08/2018	20/09/2018	980	R\$ 686.031,21	21/09/2018	1 R\$ 770.000,00
AUTOMOBILI LAMI ZHWEC2ZF8JLA10821		1815114969	18/08/2018	24/04/2019	1284	R\$ 1.851.928,60	25/04/2019	1 R\$ 1.900.000,00
MASERATI SPA	ZN6YU61B0JX284404	1815217784	21/08/2018	24/09/2018	981	R\$ 750.109,65	24/09/2018	0 R\$ 800.000,00
MASERATI SPA	ZN6XU61B0JX284403	1815217997	21/08/2018	21/11/2018	1085	R\$ 606.187,50	21/11/2018	0 R\$ 690.000,00
FERRARI NORTH A ZFF80AML3J0236254		1815218195	21/08/2018	17/12/2018	1133	R\$ 2.713.997,82	18/12/2018	1 R\$ 3.500.000,00
FERRARI NORTH A ZFF79ALL7J0236289		1815693217	28/08/2018	19/09/2018	977	R\$ 2.178.158,30	19/09/2018	0 R\$ 2.300.000,00
FERRARI NORTH A ZFF89FPL2K0238089		1817047150	18/09/2018	01/10/2018	983	R\$ 2.094.827,65	25/10/2018	24 R\$ 4.200.000,00
FERRARI NORTH A ZFF89FPL1K0238083		1817051654	18/09/2018	04/10/2018	1009	R\$ 2.136.485,19	04/10/2018	0 R\$ 2.350.000,00
FERRARI NORTH A ZFF79ALL8J0236446		1817723482	27/09/2018	17/12/2018	1132	R\$ 2.136.121,93	17/12/2018	0 R\$ 2.500.000,00
FERRARI NORTH A ZFF83CLL4K0239881		1819598189	24/10/2018	05/11/2018	1051	R\$ 3.632.423,40	05/11/2018	0 R\$ 4.200.000,00
FERRARI NORTH A ZFF79ALLXK0238104		1821856564	28/11/2018	03/12/2018	1098	R\$ 2.274.941,59	03/12/2018	0 R\$ 2.500.000,00
MASERATI SPA	ZN6YU61B0JX286017	1821949449	29/11/2018	14/01/2019	1177	R\$ 756.313,04	14/01/2019	0 R\$ 790.000,00
MASERATI SPA	ZN6YU61B0JX286016	1821989068	30/11/2018	02/01/2019	1151	R\$ 733.158,61	02/01/2019	0 R\$ 750.000,00
FERRARI NORTH A ZFF90HLL4K0241026		1822261548	05/12/2018	06/12/2018	1121	R\$ 3.173.650,72	07/12/2018	1 R\$ 3.500.000,00
AUTOMOBILI LAMI ZPBEA1ZL5KLA01659		1823175670	19/12/2018	20/12/2018	1138	R\$ 1.892.719,29	20/12/2018	0 R\$ 2.100.000,00
AUTOMOBILI LAMI ZPBEA1ZL1KLA01674		1823177010	19/12/2018	04/01/2019	1169	R\$ 2.039.251,90	04/01/2019	0 R\$ 2.300.000,00
AUTOMOBILI LAMI ZPBEA1ZL0KLA01701		1823178270	19/12/2018	20/12/2018	1139	R\$ 1.866.490,19	20/12/2018	0 R\$ 2.000.000,00
AUTOMOBILI LAMI ZPBEA1ZL6KLA01573		1823400738	22/12/2018	07/01/2019	1172	R\$ 2.023.344,05	10/01/2019	3 R\$ 3.300.000,00
AUTOMOBILI LAMI ZPBEA1ZL2KLA01764		1823505998	27/12/2018	27/12/2018	1146	R\$ 2.088.140,33	28/12/2018	1 R\$ 2.150.000,00
AUTOMOBILI LAMI ZPBEA1ZL1KLA01853		1823506242	27/12/2018	27/12/2018	1147	R\$ 2.120.348,25	28/12/2018	1 R\$ 2.200.000,00
FERRARI NORTH A ZFF80AML2K0238112		1900759170	12/01/2019	01/02/2019	1179	R\$ 2.761.216,54	04/02/2019	3 R\$ 3.250.000,00
FERRARI NORTH A ZFF90HLLXK0242066		1902076917	02/02/2019	05/02/2019	1194	R\$ 3.180.670,04	05/02/2019	0 R\$ 3.500.000,00
AUTOMOBILI LAMI ZPBEA1ZL3KLA01675		1903319538	21/02/2019	25/02/2019	1205	R\$ 2.066.780,39	25/02/2019	0 R\$ 2.400.000,00
AUTOMOBILI LAMI ZPBEA1ZL6KLA01704		1903320838	21/02/2019	22/02/2019	1201	R\$ 2.025.930,01	27/02/2019	5 R\$ 2.370.000,00
AUTOMOBILI LAMI ZPBEA1ZL0KLA01827		1903322210	21/02/2019	22/02/2019	1203	R\$ 1.973.997,45	25/02/2019	3 R\$ 2.250.000,00
FERRARI NORTH A ZFF83CLL6K0240871		1904838229	19/03/2019	09/05/2019	1309	R\$ 3.233.441,90	09/05/2019	0 R\$ 3.900.000,00
AUTOMOBILI LAMI ZPBEA1ZL3KLA02115		1905986116	04/04/2019	08/04/2019	1264	R\$ 2.051.260,17	22/04/2019	14 R\$ 2.350.000,00
AUTOMOBILI LAMI ZPBEA1ZL6KLA03100		1905988348	04/04/2019	08/04/2019	1265	R\$ 1.923.662,44	10/04/2019	2 R\$ 2.300.000,00
AUTOMOBILI LAMI ZPBEA1ZL4KLA03094		1906033503	04/04/2019	11/04/2019	1271	R\$ 2.057.388,08	12/04/2019	1 R\$ 2.400.000,00
AUTOMOBILI LAMI ZPBEA1ZL7KLA01761		1906250636	09/04/2019	15/04/2019	1272	R\$ 2.071.423,99	15/04/2019	0 R\$ 2.400.000,00
ROLLS ROYCE MCSCA668C04KUX81903		1906347508	10/04/2019	11/04/2019	1270	R\$ 3.787.790,89	18/04/2019	7 R\$ 4.200.000,00
FERRARI NORTH A ZFF89FPL1K0242604		1906786617	16/04/2019	22/05/2019	1324	R\$ 2.017.639,97	22/05/2019	0 R\$ 2.300.000,00
FERRARI NORTH A ZFF89FPL5K0242606		1906789101	16/04/2019	02/05/2019	1286	R\$ 1.999.056,71	03/05/2019	1 R\$ 2.200.000,00
AUTOMOBILI LAMI ZHWED4Z5KLA12231		1906790800	16/04/2019	25/04/2019	1285	R\$ 2.711.101,52	07/05/2019	12 R\$ 3.200.000,00
FERRARI NORTH A ZFF89FPL2K0241977		1906792617	16/04/2019	03/05/2019	1287	R\$ 2.058.821,49	03/05/2019	0 R\$ 2.300.000,00
AUTOMOBILI LAMI ZPBEA1ZL8KLA02143		1907929845	04/05/2019	21/05/2019	1323	R\$ 1.989.487,07	22/05/2019	1 R\$ 2.350.000,00
MASERATI SPA	ZN6XU61B0KX309699	1907931360	04/05/2019	07/05/2019	1303	R\$ 618.680,08	07/05/2019	0 R\$ 660.000,00
MASERATI SPA	ZN6XU61B0KX309709	1907933672	04/05/2019	07/05/2019	1305	R\$ 633.995,55	09/05/2019	2 R\$ 690.000,00
MASERATI SPA	ZN6ZU61B0KX319036	1907938650	04/05/2019	07/05/2019	1304	R\$ 1.409.679,00	08/05/2019	1 R\$ 1.700.000,00
FERRARI NORTH A ZFF80AML6K0243023		1908128714	07/05/2019	02/09/2019	1434	R\$ 2.516.441,95	02/09/2019	0 R\$ 2.800.000,00
FERRARI NORTH A ZFF82VNL0K0245694		1908725917	16/05/2019	16/05/2019	1320	R\$ 3.114.598,55	17/05/2019	1 R\$ 3.500.000,00
MASERATI SPA	ZAMPP56B0K1314337	1909246184	23/05/2019	03/07/2019	1392	R\$ 1.269.219,81	03/07/2019	0 R\$ 1.400.000,00
MASERATI SPA	ZN6ZU61B0KX319037	1909246923	23/05/2019	28/05/2019	1331	R\$ 1.402.470,21	28/05/2019	0 R\$ 1.600.000,00
MASERATI SPA	ZN6ZU61B0KX323164	1909247520	23/05/2019	30/11/2019	1525	R\$ 1.256.073,13	30/11/2019	0 R\$ 1.400.000,00
MASERATI SPA	ZN6YU61B0KX309700	1909283136	24/05/2019	30/05/2019	1333	R\$ 720.902,77	31/05/2019	1 R\$ 750.000,00
MASERATI SPA	ZN6XU61B0KX313389	1909339409	24/05/2019	14/06/2019	1356	R\$ 623.670,84	14/06/2019	0 R\$ 663.420,00
FERRARI NORTH A ZFF82VNL2K0244367		1909361749	27/05/2019	17/06/2019	1359	R\$ 3.497.038,71	19/06/2019	2 R\$ 4.200.000,00
AUTOMOBILI LAMI ZPBEA1ZL7KLA01999		1909587730	29/05/2019	03/06/2019	1334	R\$ 2.014.013,12	03/06/2019	0 R\$ 2.400.000,00
MASERATI SPA	ZN6YU61B0KX309707	1910306837	08/06/2019	11/06/2019	1353	R\$ 723.665,70	11/06/2019	0 R\$ 750.000,00
MASERATI SPA	ZN6YU61B0KX309703	1910536859	12/06/2019	12/06/2019	1355	R\$ 745.370,35	13/06/2019	1 R\$ 770.000,00
FERRARI NORTH A ZFF89FPL8K0243426		1910703399	14/06/2019	11/07/2019	1395	R\$ 2.119.295,69	12/07/2019	1 R\$ 2.300.000,00
FERRARI NORTH A ZFF90HLL2K0246628		1911002815	19/06/2019	01/07/2019	1374	R\$ 3.395.761,23	01/07/2019	0 R\$ 3.650.000,00
FERRARI NORTH A ZFF90HLL0K0246627		1911110863	21/06/2019	24/06/2019	1388	R\$ 3.224.350,85	25/06/2019	1 R\$ 3.500.000,00

Conforme pode ser observado na diferença de dias, na saída final, a maior parte dos casos possui de 0 até 5 dias apenas. Vejamos o caso do último veículo, foi importado pela DI 1911110863, desembarcado no dia 21/06/2019, teve a saída para a ESCUDERIA dia 24/06/2019 e saída para o

cliente final dia 25/06/2019 com um valor de R\$ 3.500.000,00. Na nota de saída, campo das observações constavam os seguintes dizeres:

*Informações do fisco: IMPOSTO RECOLHIDO POR ST ART 274 DO RICMS.
Informações do contribuinte:*

RG 873 964-1 / MOTOR V8 / HP 720 / C/C 3902 / TANQUE 78 LITROS / N MOTOR 453925 / 2 PORTAS / CAPACIDADE 2 PASSAGEIROS / DI 1911110863 DE 19/06/2019 / VENDA PRESENCIAL / VEÍCULO ENTREGUE / RETIRADO DIRETAMENTE NA LOJA NO ESTADO DE SAO PAULO / O TRANSPORTE SERA DE RESPONSABILIDADE DO COMPRADOR.

Na nota de venda para o consumidor final já veio inclusa a informação de qual declaração de importação a compra se referia, mas esse consumidor não importou um veículo, ele apenas foi até o showroom e adquiriu um veículo, ou seja, essa informação apenas reforça que aquela DI era a encomenda do carro e modelo solicitado.

Igualmente através do fluxo financeiro demonstrado pela Fiscalização, a ESCUDEIRA foi a financiadora de todas as despesas de importação, arcando com os pagamentos para a COTIA VITÓRIA, além dos custos operacionais da VIA ITÁLIA - aluguéis, impostos e publicidade.

Como afirmou o Auditor Fiscal, resta evidente que a VIA ITÁLIA, através da Recorrente, perpetuou a prática de utilizar de empresa do mesmo grupo econômico, na forma como já operava através da AUTO ROSSO.

Outrossim, é relevante o fato de constar no quadro social familiares do Sr. Francisco Longo, o qual era o real responsável pela administração da VIA ITÁLIA e da ESCUDERIA, com notória participação direta e poder de decisão, o que era formalmente organizado através de instrumento de procuração outorgando plenos poderes em caráter irrevogável e irretroatável.

Inclusive, quando intimada a empresa através de sua sócia proprietária para prestar esclarecimentos sobre as operações de comércio exterior, quem compareceu perante a Fiscalização foi o Sr. Francisco Longo, cujo depoimento somente veio a reforçar a acusação de que a Sra. Rosela Longo Siropulos Barbosa e Sr. Kauê Longo Barbosa apenas foram incluídos no quadro societário para ocultar o real beneficiário e mandante de tais operações.

É importante destacar que, de modo geral, a interposição de pessoas é prática lícita no ordenamento jurídico, representada pela outorga de poderes através de mandato a terceiro para intermediação em determinado negócio jurídico.

O Código Civil prevê a representação em seus artigos 115 a 120, classificando-a como aquela conferida por lei (ou representação legal) e aquela conferida pelo interessado (ou representação voluntária).

Segundo RIZZARDO (2005, p. 431), representar significa:

“...estar no lugar de alguém, substituir uma pessoa, fazer o papel que lhe incumbia, projetar a sua vontade em uma relação jurídica. Envolve a noção de substituição da manifestação da vontade. Nesta visão, o ato de vontade de alguém que deve figurar na celebração de um negócio é expressada por uma pessoa distinta da que o celebra.”¹

A possibilidade de participação de terceiros em operações voltadas ao comércio exterior decorre diretamente da lei, que estabelece a extensão, no âmbito da representação, sobre os casos em que se faça necessária, o poder de administrar e quais as situações em que se permite dispor dos direitos do representado.

A pessoa interposta, com o fito de cumprir ou realizar aquilo que o ordenante ou mandante não pode fazer, é colocada ou posta entre este e um terceiro. Ou seja, a interposta pessoa nada mais é que aquela que executa um ato ou uma série de atos, a mando ou ordem de alguém, seja por impossibilidade do mandante, seja por conveniência daquele. Em linguagem jurídica, a interposta pessoa é aquela que, embora execute um ato ou pratique um negócio em proveito e por ordem de outro, o faz em seu próprio nome.

A importação por conta e ordem e a importação por encomenda ocorrem por meio de interposição de pessoas entre o Estado e os reais interessados na realização da importação. Nestes casos, **desde que cumpridos os requisitos legais**, não há que se falar em ilicitude na interposição.

Por sua vez, **a interposição passa a ser fraudulenta quando a representação é articulada de modo a transparecer manifestação de vontade diversa da realidade**, que foi o que ocorreu no presente caso, resultando na prática de ato fraudulento ou simulado, relacionado à operação com o comércio exterior. O ato fraudulento ou simulado é realizado para burlar o controle aduaneiro.

Solon Sehn (2016, p. 50)² aborda sobre a natureza objetiva da intenção do agente, destacando que a intenção integradora é manifestada pelo importador no momento em que apresenta a declaração de importação e, na hipótese de suspeita de falsidade sobre as informações declaradas, ou seja, **caso a declaração seja apresentada com informações que não correspondam à realidade da operação, deve a autoridade aduaneira verificar o animus do importador objetivamente**, a partir dos atos exteriorizados da vontade.

A fraude é conceituada através do artigo 72 da Lei nº 4.502/64³. Trata-se de ação contrária àquilo que é verdade, cometida dolosamente (delito intencional) no intuito de enganar (burlar o controle aduaneiro) e obter vantagens indevidas em prejuízo de terceiro (Dano ao Erário).

¹ RIZZARDO, Arnaldo. Parte Geral do Código Civil: Lei nº 10.406, de 10.01.2002. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 431.

² SEHN, Solon. Imposto de Importação. 1ª Edição. São Paulo: Noeses, 2016, págs. 59 e 60.

³ Lei nº 4.502/64: Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Por sua vez, a simulação é prevista pelo ordenamento jurídico através do artigo 167, Parágrafo 1º, Inciso I do Código Civil⁴.

Ao tratar sobre o tipo infracional, o ilustre Doutrinador e Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes (2018, p. 164)⁵, interpreta que a ocultação do sujeito passivo encaixa no conceito de simulação ligado à causa do negócio jurídico, **tornando o negócio aparente divergente do negócio real, resultando no vício na causa e consequente violação ao controle aduaneiro.**

Em suma, conclui-se que há interposição fraudulenta de terceiro quando em uma operação de importação se verifica a ocultação do real importador, real vendedor ou responsável pela operação, que se faz representar por interposta pessoa com a intenção deliberada de causar dano ao Erário mediante fraude e simulação.

Como ensina o ilustre Doutrinador Paulo de Barros Carvalho⁶:

"Os atos tendentes a ocultar ocorrência de fato jurídico tributário configuram operações simuladas, pois não obstante a intenção consista na prática do fato que acarretará o nascimento da obrigação de pagar tributo, este, ao ser concretizado, é mascarado para que aparente algo diverso do que realmente é".

A simulação incidente sobre as operações igualmente foram bem demonstradas no Relatório Fiscal, conforme abaixo colaciono:

O motivo pelo qual foram feitas duas empresas é para que haja sonegação na cadeia do IPI e para que a ESCUDERIA não seja responsabilizada pelas importações dos veículos. Até mesmo durante a entrevista, esse fato é mencionado: *"então nas vendas para não ficarem misturadas as informações entre Ferrari, Lamborghini e Maseratti, concentramos tudo na ESCUDERIA, por causa da legislação do IPI"*, A ESCUDERIA foi formada com base no valor tributável mínimo da legislação do IPI.

Avaliando essa questão do IPI, observa-se o seguinte em relação ao fluxo de mercadorias e emissão das notas fiscais entre as empresas VIA ITÁLIA e ESCUDERIA:

- **Importação VIA ITÁLIA por encomenda – valor da mercadoria R\$ 325.454,02 e acréscimo do IPI na saída da COTIA VITÓRIA para VIA ITÁLIA – valor total da nota R\$ 406.817,00.**

⁴ 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.

⁵ FERNANDES, Rodrigo Mineiro. Introdução ao Direito Aduaneiro. São Paulo: Editora Intelecto, 2018, págs. 164.

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Derivação e Positivização no Direito Tributário. Vol. 1. São Paulo: Editora Noeses, 2013, p. 80.

- Saída da VIA ITÁLIA para ESCUDERIA venda – R\$ 395.454,02 + ICMS substituição 68.306,77 + IPI dessa saída de R\$ 98.863,51, totalizando R\$ 562.624,30.
- Saída da ESCUDERIA para cliente final R\$ 630.000,00 – essa saída não é tributada pelo IPI.

Nesse fluxo, fica demonstrado que quem deveria promover a venda para o consumidor final é a VIA ITÁLIA, mas esta apenas simulou uma venda para ESCUDERIA, como se fossem empresas distintas, para que o valor final de saída do carro não fosse tributado pelo IPI. Ou seja, quando a VIA ITÁLIA simula essa venda para a ESCUDERIA ela apenas repassa o custo do carro mais os impostos que incidiram na importação, **NÃO TENDO LUCRO NA OPERAÇÃO**. E a ESCUDERIA quem vende pelo valor real ao consumidor final, no caso do exemplo acima, de R\$ 630.000,00. E esse valor que deveria ser tributado pelo IPI de equiparado a industrial e não os R\$ 395.454,00 anteriormente. Enfim, não vamos tratar aqui dos detalhes da cobrança de IPI, por não ser o objeto desse relatório, mas fica a título ilustrativo qual o real motivo de existirem duas empresas, mas que na verdade são uma só.

Não somente isso, mas também ficou demonstrado pelo fluxo de mercadorias, fluxo financeiro e reforçado na entrevista, que a real adquirente dos carros importados é a ESCUDERIA. O fluxo das notas fiscais demonstra que o carro é desembarçado em um dia, é destinado para a VIA ITÁLIA no outro, e na sequência já é faturado para a ESCUDERIA, que por sua vez vende para o cliente final. Vejamos abaixo:

Exportador	Chassi	Num DI	Data de entrada na VIA ITÁLIA	Data saída para ESCUDERIA	Nr Nota	Valor da nota	Data da saída escuderia para consumidor final	Diferença de dias	Valor da nota
FERRARI NORTH	AZFF81BFL0H0221205	1617518427	07/11/2016	17/11/2016	150	R\$ 4.096.692,42	17/11/2016	0	R\$ 5.300.000,00
MASERATI SPA	ZN6YU61BOHX228057	1700364571	09/01/2017	19/01/2017	216	R\$ 612.418,02	19/01/2017	0	R\$ 720.000,00
MASERATI SPA	ZN6YU61BOHX227794	1700417870	09/01/2017	08/03/2017	283	R\$ 639.634,04	09/03/2017	1	R\$ 725.000,00
FERRARI NORTH	AZFF79ALL6H0223818	1702565582	14/02/2017	27/04/2017	330	R\$ 2.071.435,31	27/04/2017	0	R\$ 2.300.000,00
MASERATI SPA	ZN6YU61BOHX231045	1705897926	12/04/2017	01/09/2017	506	R\$ 659.151,61	01/09/2017	0	R\$ 770.000,00
MASERATI SPA	ZN6XU61BOHX241348	1708023790	18/05/2017	18/05/2017	369	R\$ 586.767,08	18/05/2017	0	R\$ 630.000,00

Como exemplo, mencionamos acima esses 6 veículos (planilha completa com todos os veículos anexo 10). Diferentemente do que o Sr. Francisco alega, que “*vive por emoção*” e que não tem seus carros vendidos antes da chegada, e que só os vende quando estão já em território nacional, o fluxo das notas fiscais aponta em sentido contrário, ou seja, quando os carros chegam já estão vendidos. Não parece ser viável que um veículo que deu entrada na VIA ITÁLIA dia 07/11/2016 e já teve sua nota de saída no dia 17/11/2016 para a ESCUDERIA foi demonstrado em loja nesse dia e já foi milagrosamente vendido no mesmo dia 17/11/2016, ainda mais por se tratar de carros de alto padrão que custam mais de meio milhão de reais. Isso também é confirmado na entrevista: “A VIA ITÁLIA compra da trading, demonstra o carro para a ESCUDERIA, como a empresa não tem capital,

quando a ESCUDERIA vende, ela paga a VIA ITÁLIA, e esta paga a trading". Ou seja, a importação é feita já sabendo que o real adquirente é a ESCUDERIA, pois é no showroom que o carro é demonstrado para o cliente final, e esta empresa que arca com os custos de importação e quem paga pelos veículos para a VIA ITALIA, e esta última paga para a COTIA TRADING.

Dessa forma, resta demonstrado ao longo de todo esse relatório fiscal a ocultação da ESCUDERIA como real interessada nas operações de importação dos veículos. Sendo a VIA ITÁLIA interposta pessoa, e ESCUDERIA real adquirente, aplicam-se os dispositivos legais abaixo mencionados e as multas por essa infração legal.

Entendo que está suficientemente comprovada a atuação dos envolvidos mediante simulação, com manifestação de vontade flagrantemente diversa da realidade, de forma a burlar o controle aduaneiro.

Com relação à forma de operacionalizar uma importação, destaco que deve o importador se enquadrar necessariamente em uma das seguintes modalidades: **importação direta, importação por conta e ordem de terceiros ou importação por encomenda.**

Em suma, aquele que pretender importar deverá estar previamente habilitado, sujeito ao constante monitoramento sobre o uso da modalidade adotada.

A **importação na modalidade direta** é disciplinada pelo Decreto-Lei nº 37/1966 e regulamentada pela Instrução Normativa SRF nº 680/2006 e alterações, correspondendo ao método convencional de importação.

A **importação na modalidade por conta e ordem de terceiros** é disciplinada pelos artigos 80 e 81 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, com definição jurídica dada pelo artigo 27 da Lei nº 10.637/2002, regulamentada pela Instrução Normativa SRF nº 225/2002 e, atualmente pela Instrução Normativa RFB nº 1.861/2018, com alterações trazidas pela Instrução Normativa RFB nº 1937, de 15 de abril de 2020 e Instrução Normativa RFB nº 2.101, de 09 de setembro de 2022. Nesta modalidade, o promotor da operação é o adquirente, sendo igualmente obrigatória sua habilitação no Siscomex, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1984, de 27 de outubro de 2020.

A **importação na modalidade por encomenda, realizada no caso sob análise**, é disciplinada e tem sua definição jurídica dada pelo Art. 11 da Lei nº 11.281/2006, regulamentada pela Instrução Normativa SRF nº 634/2006, e atualmente pela IN RFB nº 1.861/2018, com alterações trazidas pela IN RFB nº 1937/2020 e Instrução Normativa RFB nº 2.101, de 09 de setembro de 2022.

Impera observar que desde a **Instrução Normativa SRF nº 225, de 18 de outubro de 2002**, que regulamentou o artigo 27 da Lei nº 10.637/2002, já estabelecia a necessidade de informação sobre o real adquirente da mercadoria importada à Fiscalização Aduaneira. Vejamos:

Art. 1º O controle aduaneiro relativo à atuação de pessoa jurídica importadora que opere por conta e ordem de terceiros será exercido conforme o estabelecido nesta Instrução Normativa.

Parágrafo único. **Entende-se por importador por conta e ordem de terceiro a pessoa jurídica que promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria adquirida por outra, em razão de contrato previamente firmado, que poderá compreender, ainda, a prestação de outros serviços relacionados com a transação comercial, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial.**

Art. 2º A pessoa jurídica que contratar empresa para operar por sua conta e ordem deverá apresentar cópia do contrato firmado entre as partes para a prestação dos serviços, caracterizando a natureza de sua vinculação, à unidade da Secretaria da Receita Federal (SRF), de fiscalização aduaneira, com jurisdição sobre o seu estabelecimento matriz.

Parágrafo único. **O registro da Declaração de Importação (DI) pelo contratado ficará condicionado à sua prévia habilitação no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex), para atuar como importador por conta e ordem do adquirente, pelo prazo previsto no contrato.**

Art. 3º **O importador, pessoa jurídica contratada, devidamente identificado na DI, deverá indicar, em campo próprio desse documento, o número de inscrição do adquirente no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ).**

§ 1º O conhecimento de carga correspondente deverá estar consignado ou endossado ao importador, configurando o direito à realização do despacho aduaneiro e à retirada das mercadorias do recinto alfandegado.

§ 2º A fatura comercial deverá identificar o adquirente da mercadoria, refletindo a transação efetivamente realizada com o vendedor ou transmitente das mercadorias.

Art. 4º Sujeitar-se-á à aplicação de pena de perdimento a mercadoria importada na hipótese de:

I - inserção de informação que não traduza a realidade da operação, seja no contrato de prestação de serviços apresentado para efeito de habilitação, seja nos documentos de instrução da DI de que trata o art. 3º (art. 105, inciso VI, do Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966);

II - ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, do comprador ou responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros (art. 23, inciso V, do Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, com a redação dada pelo art. 59 da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002).

Parágrafo único. A aplicação da pena de que trata este artigo não elide a formalização da competente representação para fins penais, relativamente aos

responsáveis, nos termos da legislação específica (Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 e Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990).

Art. 5º 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.

Art. 6º Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 4 de novembro de 2002. (sem destaque no texto original)

Após, a Lei nº 11.281/2006 assim determinou em seu artigo 11:

Art. 11. A importação promovida por pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado não configura importação por conta e ordem de terceiros.

§ 1º A Secretaria da Receita Federal:

I - estabelecerá os requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora na forma do caput deste artigo; e

II - poderá exigir prestação de garantia como condição para a entrega de mercadorias quando o valor das importações for incompatível com o capital social ou o patrimônio líquido do importador ou do encomendante.

§ 2º A operação de comércio exterior realizada em desacordo com os requisitos e condições estabelecidos na forma do § 1º deste artigo presume-se por conta e ordem de terceiros, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

§ 3º Considera-se promovida na forma do caput deste artigo a importação realizada com recursos próprios da pessoa jurídica importadora, participando ou não o encomendante das operações comerciais relativas à aquisição dos produtos no exterior. (Incluído pela Lei nº 11.452, de 2007) (sem destaque no texto original)

A regulamentação foi dada pela **Instrução Normativa SRF nº 634, de 24 de março de 2006** com a seguinte previsão:

Art. 1º O controle aduaneiro relativo à atuação de pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado será exercido conforme o estabelecido nesta Instrução Normativa.

Parágrafo único. Não se considera importação por encomenda a operação realizada com recursos do encomendante, ainda que parcialmente.

Art. 2º **O registro da Declaração de Importação (DI) fica condicionado à prévia vinculação do importador por encomenda ao encomendante, no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex).**

§ 1º Para fins da vinculação a que se refere o caput, o encomendante deverá apresentar à unidade da Secretaria da Receita Federal (SRF) de fiscalização aduaneira com jurisdição sobre o seu estabelecimento matriz, requerimento indicando:

I - nome empresarial e número de inscrição do importador no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ); e

II - prazo ou operações para os quais o importador foi contratado.

§ 2º As modificações das informações referidas no § 1º deverão ser comunicadas pela mesma forma nele prevista.

§ 3º Para fins do disposto no caput, o encomendante deverá estar habilitado nos termos da IN SRF nº 455, de 5 de outubro de 2004.

Art. 3º **O importador por encomenda, ao registrar DI, deverá informar, em campo próprio, o número de inscrição do encomendante no CNPJ.**

Parágrafo único. **Enquanto não estiver disponível o campo próprio da DI a que se refere o caput, o importador por encomenda deverá utilizar o campo destinado à identificação do adquirente por conta e ordem da ficha "Importador" e indicar no campo "Informações Complementares" que se trata de importação por encomenda.**

Em síntese, tanto na modalidade de importação por conta e ordem, quanto na modalidade de importação por encomenda, o importador e o adquirente devem ter habilitação perante o SISCOMEX, com prévia vinculação do importador com o contratante/adquirente ou encomendante, **devendo a Declaração de Importação ser registrada em nome do importador, constando as informações sobre o adquirente/encomendante.**

Cumprе esclarecer, ainda, que o controle aduaneiro tem por interesse final o combate aos crimes contra a Administração Pública, contra o Sistema Tributário Nacional e contra o Sistema Financeiro Nacional, de forma que a punição prevê o ato preparatório (meio de execução), ainda que aqueles ilícitos de maior gravidade não cheguem a ser consumados.

No caso em análise, após interposição do recurso, a Recorrente apresentou manifestação nos autos, anexando documentos que comprovam que, no âmbito do território nacional, a VIA ITÁLIA é detentora de exclusividade, para fins de importação e distribuição, dos veículos das marcas "FERRARI", "MASERATI SPA" e "LAMBORGHINI" **seja diretamente ou por meio de intermediários.**

As importações objeto deste litígio ocorreram através da empresa COTIA VITÓRIA, mediante INSTRUMENTO PARTICULAR DE COMPRA E VENDA DE MERCADORIAS IMPORTADAS POR ENCOMENDA celebrado com a VIA ITÁLIA.

Todavia, em que pese constar na CLÁUSULA Nº 2.3 do referido contrato a previsão de que todos os custos e despesas de mercadorias e nacionalização das mesmas deveriam ser pagas, exclusivamente, com recursos próprios da COTIA VITÓRIA, o fato é que a Fiscalização comprovou que os aportes financeiros suficientes para sustentar as operações tiveram origem na ESCUDERIA.

Vejamos as apurações realizadas pela Fiscalização:

- - FLUXO FINANCEIRO – RESPOSTA ITEM 13 A VIA ITÁLIA entregou os extratos bancários, conforme solicitado na intimação, das operações da empresa nos anos de 2016,2017,2018 e 2019. A análise desses documentos somente reforçou o fato de ser a ESCUDERIA a real adquirente dos carros importados, pois além do fluxo de mercadorias indicar a empresa como destinatária final dos carros, quase a totalidade dos pagamentos e compromissos financeiros da VIA ITÁLIA foram financiados pelos depósitos feitos pela ESCUDERIA. De forma que, se não fossem os pagamentos dessa última, a VIA ITÁLIA não teria como arcar com suas despesas. Segue abaixo 8 extratos que demonstram essa situação, com destaque para os pagamentos feitos à COTIA VITÓRIA, empresa contratada para importar os carros, que ocorriam logo na sequência dos depósitos da ESCUDERIA. E também outras despesas como publicidade, aluguéis e impostos eram igualmente financiadas de fato pela ESCUDERIA. Os extratos bancários constam na íntegra como anexo 8.



Extrato Mensal / Por Período

VIA ITALIA COMERCIO I. VEICULOS | CNPJ: 007.638.845/0001-56
 Nome do usuário: ROSELA LONGO SIROPOLUS BARBOSA
 Data da operação: 03/01/2020 - 13h30

..

Transferência de R\$ 575.000,00 + 15.000,00 da ESCUDERIA utilizados para pagamento à responsável pelas importações COTIA VITÓRIA, e para as despesas de aluguel do galpão da VIA ITÁLIA na Vila Leopoldina em SP e a da sala em Itajaí:

06/01/2017	TED-TRANSF ELET DISPON REMET.ESCUDERIA COMERCIO D	2151213	575.000,00		575.496,04
	TED-TRANSF ELET DISPON REMET.ESCUDERIA COMERCIO D	2151270	15.000,00		590.496,04
	TED-TRANSF ELET DISPON REMET.ESCUDERIA COMERCIO D	2151346	19.623,51		610.119,55
	CAMBIO IMPORTACAO	109105		-96,48	610.023,07
	CAMBIO IMPORTACAO	109105		-112,45	609.910,62
	PAGTO ELETRON COBRANCA MULTILOG - ALUGUEL SALA ITAJAI	7967		-1.660,20	608.250,42
	PAGTO ELETRON COBRANCA MACAPA - ABASTEC PR LOU	7968		-9.718,00	598.532,42
	PAGTO ELETRON COBRANCA REC SS LEOPOLDINA EMPR SA	7969		-1.172,54	597.359,88
	TED DIF.TITUL.CC H.BANK DEST. COTIA VITÓRIA SERVIç	2187808		-580.000,00	17.359,88

Transferência de R\$ 2.820.000,00 utilizados para pagamento com as despesas de câmbio e pagamento da COTIA VITÓRIA.

12/01/2017	TED-TRANSF ELET DISPON REMET.ESCUDERIA COMERCIO D	5820609	2.820.000,00	2.830.786,29
	DEP IDENTIFIC DINHEIRO GRIGORIO PEREIRA DE MOURA NETO	1061729	120.000,00	2.950.786,29
	CAMBIO FINANCEIRO	117786	-95,55	2.950.690,74
	CAMBIO FINANCEIRO	117786	-112,54	2.950.578,20
	CAMBIO FINANCEIRO	117786	-11.625,25	2.938.952,95
	CAMBIO FINANCEIRO	117789	-96,46	2.938.856,49
	CAMBIO FINANCEIRO	117789	-23.323,01	2.915.533,48
	TED DIF.TITUL.CC H.BANK DEST. COTIA VITÓRIA SERVIç	5825979	-2.800.000,00	115.533,48

Transferência R\$ 15.000,00 utilizados para pagamento de despesas de marketing e publicidade – Antena 1 e TV gazeta.

16/01/2017	TED-TRANSF ELET DISPON REMET.ESCUDERIA COMERCIO D	8081410	15.000,00	16.365,99
	PAGTO ELETRON COBRANCA MARINAS NACIONAIS - MENSALIDADE	7972	-232,00	16.133,99
	PAGTO ELETRON COBRANCA ANTENA 1 - RECALL RR	7973	-3.000,00	13.133,99
	PAGTO ELETRON COBRANCA ANTENA 1 - RECALL MAS	7974	-3.000,00	10.133,99
	PAGTO ELETRON COBRANCA TV GAZETA - RECALL RR	7975	-3.375,00	6.758,99
	PAGTO ELETRON COBRANCA TV GAZETA - MAS	7976	-3.375,00	3.383,99

Pagamento de importação R\$ 1.700.000,00 – transferência para COTIA VITÓRIA

17/01/2017	TED-TRANSF ELET DISPON REMET.ESCUDERIA COMERCIO D	8843358	1.700.000,00	1.703.378,49
	CAMBIO IMPORTACAO	122844	-96,24	1.703.282,25
	TED DIF.TITUL.CC H.BANK DEST. COTIA VITÓRIA SERVIç	8846054	-1.700.000,00	3.282,25
	DOC/TED INTERNET TED INTERNET	8846054	-2,43	3.279,82

Pagamento de importação R\$ 400.000,00 – transferência para COTIA VITÓRIA.

24/01/2017	TED-TRANSF ELET DISPON REMET.ESCUDERIA COMERCIO D	3288146	61.000,00	163.333,68
	TED-TRANSF ELET DISPON REMET.ESCUDERIA COMERCIO D	3355849	400.000,00	563.333,68
	TED-TRANSF ELET DISPON REMET.APC COMERCIO DE VEIC	3620749	100.000,00	663.333,68
	TED-TRANSF ELET DISPON REMET.APC COMERCIO DE VEIC	3633113	60.000,00	723.333,68
	TED-TRANSF ELET DISPON REMET.DIREZIONE ASSESSORIA	3636324	110.000,00	833.333,68
	PAGTO ELETRON COBRANCA DHL -ND 5453707	7983	-81,52	833.252,16
	PAGTO ELETRON COBRANCA INFRAERO NF 4146465	7984	-861,92	832.390,24
	PAGTO ELETRON COBRANCA TRIBUNAL DA JUSTICA SP - 4/6	7985	-10.643,24	821.747,00
	PAGTO ELETRON COBRANCA IBAMA - LCVM GTC4LUSO	7986	-721,77	821.025,23
	PAGTO ELETRON COBRANCA LCVM HURACAN 2WD	7987	-721,77	820.303,46
	TED DIF.TITUL.CC H.BANK DEST. LIDER TAXIA AEREO	3260377	-14.650,36	805.653,10
	TED DIF.TITUL.CC H.BANK DEST. GIULIANO PACHECO BER	3299186	-148.000,00	657.653,10
	TED DIF.TITUL.CC H.BANK DEST. COTIA VITÓRIA SERVIç	3369393	-400.000,00	257.653,10

Pagamento de importação R\$ 649.525,14 – transferência para COTIA VITÓRIA

02/03/2017	TED-TRANSF ELET DISPON REMET. ESCUDERIA COMERCIO D	9050758	649.525,14	649.910,82
	PAGTO ELETRON COBRANCA COMPETICION TRANSPORTES	8014	-3.991,29	645.919,53
	TRANSF FDOS DOC-E H BANK DEST. TM SERV DE PROD DE EVENTOS	9236912	-744,44	645.175,09
	TED DIF. TITUL. CC H.BANK DEST. COTIA VITÓRIA SERVIç	9053073	-600.000,00	45.175,09

Pagamento das despesas com a Secretaria da Fazenda de SP – ICMS como substituto tributário e despesas de câmbio R\$ 970.000,00

07/03/2017	TED-TRANSF ELET DISPON REMET. ESCUDERIA COMERCIO D	3725870	500.000,00	502.123,80
	TED-TRANSF ELET DISPON REMET. ESCUDERIA COMERCIO D	3746634	470.000,00	972.123,80
	CAMBIO FINANCEIRO	190000	-93,78	972.030,02
	CAMBIO FINANCEIRO	190000	-108,89	971.921,13
	CAMBIO FINANCEIRO	190000	-22.819,80	949.101,33
	CAMBIO FINANCEIRO	190001	-93,78	949.007,55
	CAMBIO FINANCEIRO	190001	-108,89	948.898,66
	CAMBIO FINANCEIRO	190001	-13.998,23	934.900,43
	PAGTO ELETRONICO TRIBUTO INTERNET –SP-SEFAZ/GNRE	5010109	-918.181,48	16.718,95

Pagamento de despesas de importação e tributos – R\$ 580.000,00

10/03/2017	TED-TRANSF ELET DISPON REMET. ESCUDERIA COMERCIO D	6051579	570.000,00	
	TRANSF. MMA. TITULARIDADE*	3761437	20.000,00	
	TED DIF. TITUL. CC H.BANK DEST. COTIA VITÓRIA SERVIç	6054995		-570.000,00
	TED DIF. TITUL. CC H.BANK DEST. ESCUDERIA COM DE VEI	6449812		-10.000,00
	PAGTO ELETRONICO TRIBUTO NET EMPR LIC ELET FRR7382	1217382		-2.663,11
	PAGTO ELETRONICO TRIBUTO INTERNET –SEFAZ/SC	5770000		-8.407,63

Restou, portanto, novamente reforçada a interposição fraudulenta da VIA ITÁLIA, ocultando a ESCUDERIA. Esta sim, é a real responsável e interessada na compra, venda e distribuição dos carros de luxo, pois foi a financiadora de todas as despesas de importação arcando com os pagamentos para a COTIA VITÓRIA, além dos custos operacionais da VIA ITÁLIA - aluguéis, impostos e publicidade.

Portanto, ao contrário do que alega a Recorrente, as constatações da Fiscalização com relação aos aportes financeiros, somadas ao quadro societário fictício das empresas, bem como demais comprovações indicadas no Relatório Fiscal que sustentou a autuação, demonstra que as operações de importação ocorreram com a ocultação, mediante simulação, da empresa ESCUDERIA.

Portanto, tem razão a Autoridade Fiscal ao concluir pela importação irregular realizada mediante interposição fraudulenta.

Observo que este Colegiado, em anterior composição, já analisou operações realizadas entre a VIA ITÁLIA com a empresa AUTO ROSSO através do julgamento do Processo Administrativo Fiscal nº 11065.720375/2017-16, no qual foi proferido o v. **Acórdão nº 3402-006.831**, de relatoria da ilustre Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne, cujo r. voto condutor esta relatora acompanhou.

Naquele processo restou concluído que:

(...)

Por outro lado, no presente caso, e ao contrário do que aduzem as Recorrentes, estamos diante de uma acusação fiscal de prática de condutas contrárias ao ordenamento jurídico, com uma organização societária simulada. Não estamos, portanto, na seara do planejamento tributário (condutas lícitas), mas na seara da simulação e da fraude (condutas ilícitas), com fulcro no art. 149, VII, do CTN.

Diferentemente do caso anterior, na presente autuação a fiscalização buscou juntar elementos indiciários para provar a simulação, demonstrando que a constituição da pessoa jurídica AUTO ROSSO e os negócios jurídicos com ela entabulados foram uma mera aparência para a venda de veículos pela VIA ITÁLIA. Para tanto, buscou provar uma situação fática existente (vendas de veículos pela VIA ITÁLIA), divergente da realidade por meio do sujeito dissimulado (vendas de veículos da VIA ITÁLIA para a AUTO ROSSO para posterior distribuição).

(...)

Como já mencionado neste voto, a própria Recorrente afirmou nos autos que a empresa Via Itália e a empresa Auto Rosso também tinham relação de interdependência e, como observa a Fiscalização, a VIA ITÁLIA não só passou pelo procedimento anterior, mas também continuou agindo da mesma forma, não se importando em nada com sua conduta já sabidamente irregular.

Por tais razões, resta configurada a interposição fraudulenta nas operações de importação realizadas mediante simulação, motivo pelo qual está correto o auto de infração lavrado para cobrança da multa de 100% do valor aduaneiro, em substituição da pena de perdimento, na forma prevista pelo artigo 23, inciso V, § 3º do Decreto-Lei nº 1.455/1976, devendo ser mantida a decisão recorrida.

4. Dispositivo

Ante o exposto, conheço e nego provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Arnaldo Diefenthaler Dornelles**, redator designado.

Tendo o Colegiado decidido, por maioria de votos, dar provimento ao Recurso Voluntário, contrariando o entendimento expresso pela i. relatora, que lhe negava provimento, coube a mim a elaboração do voto vencedor, o que passo a fazer em sucessivo.

A i. relatora entendeu que havia restado “*configurada a interposição fraudulenta nas operações de importação realizadas mediante simulação, motivo pelo qual está correto o auto de infração lavrado para cobrança da multa de 100% do valor aduaneiro, em substituição da pena de perdimento, na forma prevista pelo artigo 23, inciso V, § 3º do Decreto-Lei nº 1.455/1976, devendo ser mantida a decisão recorrida*”.

A acusação fiscal, expressa no Relatório Fiscal de e-fls. 17 a 90, é de que a ESCUDERIA seria a real adquirente oculta nas compras realizadas da VIA ITÁLIA de carros de luxo no período de 10/2016 a 2019, o que ensejaria a aplicação da penalidade de perdimento prevista no art. 23, inciso V e § 1º, do decreto-Lei nº 1.455, de 1976, a ser substituída pela multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, prevista no § 3º desse mesmo art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, em razão do fato de as mercadorias já terem sido revendidas.

Como se percebe, a base legal da autuação, reconhecida pela i. relatora, é o art. 23, inciso V e §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, que assim dispõe:

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.

...

A questão a ser decidida, então, é se os fatos apresentados nos autos preenchem o tipo infracional previsto no inciso V do art. 23 do decreto-Lei nº 1.455, de 1976, que resultaria na aplicação da penalidade de perdimento (§ 1º) e, na ausência das mercadorias, na aplicação da multa substitutiva ao perdimento (§ 3º).

Antes de entrarmos nessa discussão, porém, é necessário que façamos um breve passeio pelas modalidades de importação existentes, uma vez que a ocultação a que se refere o inciso V do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, ocorre, potencialmente, quando estamos, factualmente, frente a uma modalidade de importação diferente da importação por conta própria.

Por isso, para que possamos decidir sobre a matéria com segurança, é preciso que conheçamos suas peculiaridades.

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.

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:

...

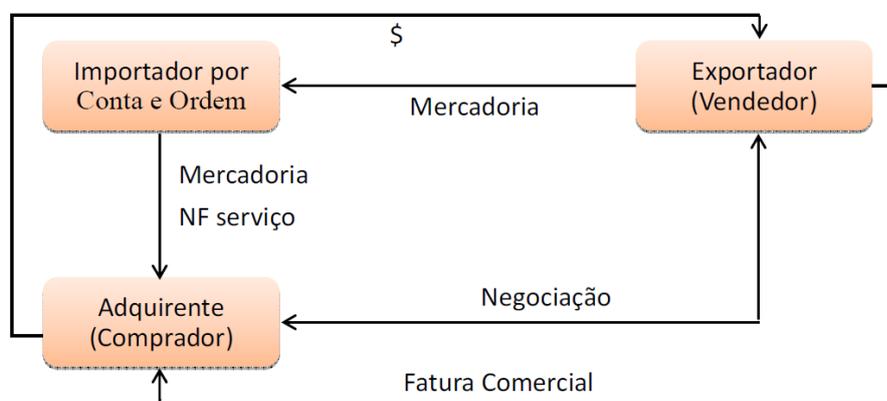
Parágrafo único. É responsável solidário:

...

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 comercial 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:

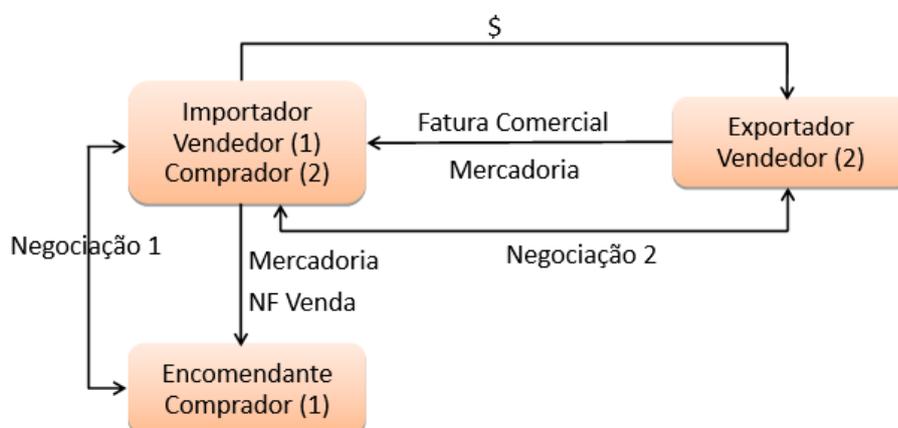
...

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.

Da infração

Traçado esse breve panorama conceitual a respeito das modalidades de importação, vejamos os contornos teóricos relativos ao preenchimento do tipo infracional previsto no inciso V do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, que, mais uma vez, reproduzimos a seguir:

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.

...

Como se percebe, essa hipótese de infração punível com a pena de perdimento traz em seu tipo três elementos nucleares que precisam ser bem compreendidos para que possamos defender a melhor aplicação da norma: **ocultação, fraude/simulação e interposição fraudulenta**.

O primeiro elemento, **a ocultação**, corresponde ao verbo principal da conduta infracional. Em que pese alguém pudesse objetar que o fato de o verbo não estar em sua forma infinitiva traz uma certa incerteza de quem seria o sujeito da ação, o ocultante ou o ocultado, fato é que o art. 95 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, esclarece que a responsabilidade pela infração é tanto de quem registra a declaração de importação quanto de quem se oculta.

Superada essa questão, é preciso que compreendamos quem seriam as pessoas cuja ocultação é capaz de levar ao perdimento da mercadoria. E elas estão expressamente listadas no inciso V do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, que fala em ocultação do **sujeito passivo**, do **real comprador**, do **real vendedor** e do **responsável pela operação**.

Nos termos do art. 121 do CTN, sujeito passivo é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo, e pode assumir tanto a condição de contribuinte quanto a condição de responsável.

Como já vimos, em uma importação por conta própria, o comprador da mercadoria no exterior é a mesma pessoa que registra a declaração de importação. E, ao registrar a declaração de importação, ele está se identificando para a RFB como contribuinte dos tributos incidentes sobre a importação. Por isso não há, nessa modalidade de importação, qualquer possibilidade de ocultação do sujeito passivo. É claro que aqui estamos considerando que a importação tenha ocorrido, efetivamente, por conta própria daquele que registra a declaração de importação.

Por outro lado, quando estamos diante de uma importação por conta e ordem de terceiro, e aqui estamos considerando que os fatos demonstram que aquele que registrou a declaração de importação não adquiriu a mercadoria no exterior, a ocultação do sujeito passivo ocorre justamente quando o real adquirente da mercadoria no exterior, que, conforme já vimos, é sujeito passivo da obrigação tributária, não é informado na declaração de importação, segundo determina o inciso I do art. 5º da Instrução Normativa RFB nº 1.861/2018:

Art. 5º O importador por conta e ordem de terceiro e o importador por encomenda, ao registrar a DI, deverão:

I - indicar, em campo próprio da declaração, o número de inscrição no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ) ou no Cadastro de Pessoas Físicas (CPF) do adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem ou do encomendante predeterminado, conforme o caso; e

Observe-se que o importador por conta e ordem, que é o outro sujeito passivo que existe nesse tipo de modalidade de importação, não tem como ser ocultado na declaração de importação, uma vez que ele só se torna importador por conta e ordem por registrar a declaração de importação.

Voltando à ocultação do sujeito passivo adquirente da mercadoria no exterior, ela resta caracterizada quando o importador por conta e ordem registra uma importação na modalidade por conta própria, como se ele fosse o real adquirente da mercadoria no exterior, ou quando ele registra uma importação na modalidade por conta e ordem ou por encomenda, mas indica o nome de outra pessoa, que não o adquirente da mercadoria no exterior, no campo adquirente.

Na importação por encomenda, da mesma forma como ocorre na importação por conta e ordem, a ocultação do sujeito passivo encomendante se dá quando seu nome não é informado na declaração de importação, conforme determina o mesmo inciso I do art. 5º da Instrução Normativa RFB nº 1.861/2018.

Em resumo, como não há a possibilidade de se ocultar a pessoa que registra a declaração de importação (ela só vai fazer parte da relação jurídico-aduaneira-tributária se efetivamente registrar a declaração, e no momento em que fizer isso), a ocultação do sujeito passivo a que se refere o texto legal só pode ser do adquirente da mercadoria importada por sua conta e ordem, numa importação por conta e ordem de terceiro, ou do encomendante

predeterminado, numa importação por encomenda. São esses sujeitos passivos que, uma vez ocultos, podem levar ao perdimento da mercadoria importada.

Quanto à ocultação do real comprador, a norma parece ter sido feita para alcançar as ocultações que ocorrem nas operações de exportação de mercadorias, uma vez que, na importação, o real comprador da mercadoria no exterior também assume o papel de sujeito passivo, de tal sorte que não faria muito sentido em o legislador utilizar dois termos para se referir à mesma pessoa.

Não obstante, com a publicação da Lei nº 11.281, de 2006, que criou a importação por encomenda quando já estava em vigência o inciso V do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, surge uma possibilidade de aplicação da penalidade de perdimento quando há a ocultação do real comprador, sem que haja a ocultação do sujeito passivo.

É o caso em que importador por conta e ordem registra a declaração de importação na modalidade por encomenda, indicando o real adquirente na declaração de importação como se encomendante fosse. Aqui não há a ocultação do sujeito passivo, uma vez que o real adquirente foi informado na declaração de importação. Mas há a ocultação do real comprador da mercadoria. Ao registrar a declaração de importação na modalidade encomenda, o importador por conta e ordem está se apresentando como real adquirente da mercadoria no exterior, quando, na realidade, quem efetivamente adquiriu a mercadoria no exterior foi aquele apresentado na declaração de importação como encomendante.

Também a ocultação do real vendedor parece ter sido prevista pelo legislador para contemplar a ocultação que ocorre no exterior, mas aqui em uma operação de importação. Isso porque o vendedor nacional, quando exporta a mercadoria, seja por conta própria ou por conta e ordem de terceiro, é sujeito passivo da obrigação tributária, e sua ocultação já encontra previsão sob outro termo: ocultação do sujeito passivo.

O objetivo da norma é muito claro no sentido de que todas as operações de importação sejam declaradas da forma mais transparente possível para a RFB, a fim de que os controles aduaneiros sejam aplicados de forma adequada, inclusive para que possa ser avaliada uma possível vinculação entre o vendedor e o comprador. Por isso o vendedor estrangeiro deve ser informado na declaração de importação pelo importador, sob risco de, não o fazendo, seja aplicada a penalidade de perdimento na mercadoria importada.

Por fim, a hipótese de perdimento em análise fala ainda em ocultação do responsável pela operação. Em que pese nem a lei e nem qualquer outra norma infralegal definir quem seja esse responsável pela operação, entendemos que aqui estamos diante de alguém que tenha participado de forma efetiva da operação de compra e venda, sem ser o real adquirente (a pessoa que arca com o risco econômico e financeiro, em uma importação) ou o real alienante da mercadoria (em uma exportação). É o caso, por exemplo, de um agente de compras em uma operação de importação, que age a mando do comprador sem, no entanto, possuir poder de decisão além daqueles expressamente estipulados pelo comprador. É interessante notar que o

agente de compras é o sujeito que compra a mercadoria, mas não a vende. Ele compra por conta e ordem do comprador (adquirente da mercadoria), prestando um serviço para ele.

O segundo elemento nuclear da hipótese de perdimento prevista no inciso V do art. 23 do decreto-Lei nº 1.455, de 1976, fala em **fraude ou simulação**, de tal sorte que não basta a ocultação do sujeito passivo, do real comprador, do real vendedor ou do responsável pela operação para que se autorize a aplicação da penalidade de perdimento. Essa é uma condição necessária, mas não suficiente. É preciso que essa ocultação tenha ocorrido mediante fraude ou simulação.

O que é importante destacar em relação ao que diz o texto legal é que a fraude ou a simulação lá referidas antecedem a ocultação. Quando a norma fala em “ocultação mediante fraude ou simulação”, ela está se referindo a uma fraude que leva à ocultação ou a uma simulação que propicia a ocultação. O texto da norma, aqui, não está se referindo à fraude ou à simulação que são o resultado esperado ou a motivação da ocultação, sendo elas irrelevantes para a caracterização do tipo infracional.

Por isso, a comprovação de que a ocultação do sujeito passivo teve como objetivo a quebra da cadeia do IPI, como comumente se vê nas autuações da RFB, inclusive na que se discute nos presentes autos, é despicienda para fins de preenchimento do tipo infracional que enseja a aplicação da penalidade de perdimento, sendo necessário que se identifique a fraude ou simulação utilizadas para a ocultação prevista no inciso V do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976.

Em outras palavras, a tipificação na hipótese prevista no inciso V do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, estará perfeita se demonstrada a intenção dolosa que buscou ocultar um dos sujeitos ali elencados.

O inciso V do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, traz um terceiro elemento nuclear que, apesar de não compor o tipo que vimos até agora, não constitui exatamente uma hipótese infracional isolada. Falamos aqui da **interposição fraudulenta**.

Referenciado nesse inciso V do art. 23, o termo “interposição fraudulenta” não encontra definição precisa em qualquer norma legal ou infralegal do nosso ordenamento jurídico. Mas isso não é importante, uma vez que a definição do que seja interposição fraudulenta não é necessária para a aplicação da norma. A única interposição fraudulenta que interessa é aquela que está prevista no § 2º desse mesmo art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976:

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

Ou seja, a interposição fraudulenta se presume quando a pessoa que diz ter adquirido a mercadoria no exterior não consegue comprovar a origem, a disponibilidade ou a transferência dos recursos empregados na operação realizada. E é razoável que o legislador tenha estabelecido essa presunção. Se a pessoa não consegue comprovar que tinha recursos para

adquirir a mercadoria no exterior, a probabilidade de ela esteja ocultando o real adquirente da mercadoria é grande. É fácil perceber, com isso, que a interposição fraudulenta, ao fim e ao cabo, nada mais é do que uma presunção de ocultação do real adquirente da mercadoria no exterior.

Com isso podemos compreender a relação existente entre a ocultação mediante fraude ou simulação, prevista na primeira parte do inciso V do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, e a interposição fraudulenta, prevista na parte final: trata-se de uma relação de gênero e espécie. A ocultação é o gênero que leva ao perdimento da mercadoria, e a interposição fraudulenta é uma de suas espécies (ocultação presumida).

Da análise do caso dos autos

Ultrapassada a parte teórica que envolve a aplicação da penalidade de perdimento com base no inciso V do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, passemos agora a analisar as operações de importação de que trata os autos, buscando identificar se o tipo infracional está de fato preenchido, como propugna a Fiscalização.

A primeira coisa que precisamos fazer para trilhar esse caminho é identificar quem são os agentes envolvidos nas operações de importação relatadas, e qual o papel que eles desempenharam nessas operações.

Conforme consta no relatório fiscal, as operações de importação foram registradas pela COTIA VITÓRIA, na modalidade de importação por encomenda, tendo a VIA ITÁLIA sido identificada como encomendante no campo próprio das declarações de importação.

Em que pese as informações constantes no processo trazerem fortes indícios de que o adquirente (comprador) das mercadorias no exterior seja a VIA ITÁLIA, e não a COTIA VITÓRIA, a Fiscalização não questiona o papel da *trading* como importadora por encomenda, assumindo que as importações ocorreram, de fato, nessa modalidade (por encomenda).

Só para deixar registrado alguns pontos do Relatório Fiscal que indicam se tratarem de importações por conta e ordem da VIA ITÁLIA, referimos a entrevista com o Sr. Francisco Longo, especialmente quando revela que é a VIA ITÁLIA quem solicita os carros para a fábrica (e não a COTIA VITÓRIA):

Fiscalização: Mas o contrato não é de exclusividade da VIA ITÁLIA para vender os veículos importados?

Francisco: Para vender e comercializar sim, mas para importar é a Cotia Trading. Sou apenas encomendante. Existe um planejamento da vinda dos carros feito com a fábrica. A VIA ITÁLIA solicita um carro com as especificações para a fábrica, quando está pronto eles mandam uma invoice “proforma” para a Cotia, pois a invoice eles só liberam quando ocorre o pagamento final, a Cotia paga eles, o valor à vista.

Alie-se a isso o fato inquestionável de que a VIA ITÁLIA é a representante exclusiva das marcas Ferrari, Maserati e Lamborghini no Brasil, conforme destaca a própria Fiscalização:

3.5 DA REPRESENTAÇÃO DAS MARCAS

Em consulta a diversos “sites” e páginas na Internet, pode-se constatar que a referência à representante e importadora oficial das marcas Ferrari, Maserati e Lamborghini no Brasil é efetivamente e unicamente da VIA ITÁLIA. Tal afirmação pode ser verificada especialmente nos “sites” dos “Dealers” das marcas, nos quais, ao buscar-se por revendedor no Brasil, somente menciona a Via Itália, não sendo encontrada nenhuma menção a qualquer outra empresa. Observa-se o site:

...

Não obstante, como já antecipamos acima, a Fiscalização assumiu como verdade que as importações que aqui se encontram sob análise se deram na modalidade por encomenda, tendo a COTIA VITÓRIA desempenhado o papel de importadora por encomenda:

DAS IMPORTAÇÕES FEITAS PELA COTIA VITÓRIA

Durante toda a entrevista, o Sr. Francisco alegou por diversas vezes que não importava nada, que era “apenas” encomendante. De fato, a legislação permite 3 tipos de importação: importação direta, importação por conta e ordem e importação para revenda a encomendante predeterminado. Cabe aqui uma explanação sobre o assunto:

...

Sim, de fato a COTIA VITÓRIA é a importadora direta nesse caso, e por ser o tipo por encomenda, precisa ter os recursos próprios para a compra dos veículos. No entanto, não foi sempre assim, pois, de acordo com a fiscalização anterior conduzida nos mesmos moldes, 11065.720519/2017-26, a VIA ITÁLIA sempre foi a importadora direta. Tanto é que, na auditoria passada, apresentou todos os documentos de câmbio, contratos de exclusividade para comercialização dos veículos e pagamentos feitos às fabricas no exterior, além de possuir radar na modalidade ilimitada para que fosse possível importar os carros com recursos próprios. Da maneira como o Sr. Francisco argumenta, parece que a VIA ITÁLIA nunca foi importadora direta, mas sim uma simples compradora de mercadorias nacionalizadas. Mas o fato é que houve uma mudança nos procedimentos de importação, após o término da última fiscalização. Ou seja, após perceber que precisaria apresentar todos os documentos de importação cabíveis perante a Receita Federal, decidiu terceirizar o risco contratando a COTIA VITÓRIA para se esquivar do fato de ser de fato o real interessado nessas importações. Inclusive isso foi alegado como motivo para não apresentação dos documentos solicitados por essa fiscalização, conforme resposta ao termo de intimação inicial:

...

Sendo assim, não é válido o argumento do Sr. Francisco de “não importar nada”, pois mesmo sendo encomendante e terceirizando o risco documental e financeiro, a essência da operação ainda é a VIA ITÁLIA como a principal idealizadora e interessada na operação de importar os veículos de luxo.

Dessa forma, assumiremos que estamos diante de importações realizadas na modalidade por encomenda, onde a COTIA VITÓRIA é a importadora por encomenda, real adquirente das mercadorias no exterior.

Nessas condições, resta identificarmos quem seria a real encomendante das mercadorias importadas, a pessoa jurídica que negociou a compra dos automóveis junto à COTIA VITÓRIA.

O Relatório Fiscal, nesse ponto, é um pouco confuso. A Fiscalização, ao mesmo tempo em que acusa a ESCUDERIA de ser a real adquirente oculta, parece não afastar a condição de encomendante da VIA ITÁLIA. Observe-se os seguintes excertos do Relatório Fiscal:

I – INTRODUÇÃO

No exercício das funções de Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil, e conforme programação do Serviço de Programação, Avaliação e Controle da Atividade Fiscal da Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Fiscalização de Comércio Exterior, realizou-se a ação fiscal na empresa **ESCUDERIA COMERCIO DE VEICULOS LTDA** doravante denominada **ESCUDERIA**. O objetivo desta fiscalização foi **de verificar a condição de real adquirente oculto da ESCUDERIA nas compras realizadas da VIA ITÁLIA de carros de luxo no período de 10/2016 a 2019.**

...

A VIA ITALIA atua na importação e comércio de veículos, mormente das marcas FERRARI, MASERATI e LAMBORGHINI, com distribuição para todo Brasil. É representante oficial dessas marcas no país e comercializa tanto veículos novos como usados. A empresa atua no mercado interno desde 2005, como representante oficial e exclusiva no País das marcas mencionadas, importando os veículos da Itália e, posteriormente, comercializando-os ao consumidor final no Brasil.

...

O item 9 do termo de início solicitou à VIA ITALIA, em relação às importações, as invoices comerciais, contratos de fechamento de câmbio, extratos onde são debitados os contratos de câmbio dessas operações e o contrato de seguro dessas mercadorias. Nesse ponto, nota-se uma **mudança feita pela VIA ITALIA** na forma de operacionalizar as importações. **Anteriormente, a empresa importava os veículos diretamente em seu nome**, ou seja, todo o procedimento de contatar o fornecedor estrangeiro, registrar a DI, realizar os pagamentos era feito em nome da VIA ITALIA. Conforme explanado no tópico que tratou da fiscalização anterior, e isso, portanto, representa o tipo de importação direta. Mas **agora, a VIA ITALIA é a encomendante, de forma que a qualidade de importadora e revendedora é da COTIA VITORIA, a empresa que fez a operação.** E isso foi utilizado como subterfúgio para que a VIA ITALIA não apresente os documentos, conforme alegou em sua resposta:

...

Restou, portanto, novamente reforçada a **interposição fraudulenta da VIA ITÁLIA, ocultando a ESCUDERIA. Esta sim, é a real responsável e interessada na compra, venda e distribuição dos carros de luxo, pois foi a financiadora de todas as despesas de importação arcando com os pagamentos para a COTIA VITÓRIA, além dos custos**

operacionais da VIA ITÁLIA - aluguéis, impostos e publicidade.

...

Como exemplo, mencionamos acima esses 6 veículos (planilha completa com todos os veículos anexo 10). Diferentemente do que o Sr. Francisco alega, que *“vive por emoção”* e que não tem seus carros vendidos antes da chegada, e que só os vende quando estão já em território nacional, o fluxo das notas fiscais aponta em sentido contrário, ou seja, quando os carros chegam já estão vendidos. Não parece ser viável que um veículo que deu entrada na VIA ITÁLIA dia 07/11/2016 e já teve sua nota de saída no dia 17/11/2016 para a ESCUDERIA foi demonstrado em loja nesse dia e já foi milagrosamente vendido no mesmo dia 17/11/2016, ainda mais por se tratar de carros de alto padrão que custam mais de meio milhão de reais. Isso também é confirmado na entrevista: ***“A VIA ITÁLIA compra da trading, demonstra o carro para a ESCUDERIA, como a empresa não tem capital, quando a ESCUDERIA vende, ela paga a VIA ITÁLIA, e esta paga a trading”***. Ou seja, a importação é feita já sabendo que o real adquirente é a ESCUDERIA, pois é no showroom que o carro é demonstrado para o cliente final, e esta empresa que arca com os custos de importação e quem paga pelos veículos para a VIA ITALIA, e esta última paga para a COTIA TRADING.

Lendo atentamente a acusação da Fiscalização, a primeira coisa que podemos afirmar é o equívoco terminológico utilizado. Se a Fiscalização entende que as operações de importação se deram efetivamente na modalidade por encomenda, sendo a COTIA VITÓRIA a importadora por encomenda, a ESCUDERIA não poderia ser a real adquirente das mercadorias, e muito menos a real adquirente oculta. Ela poderia ser, no máximo, a real encomendante, se tivesse sido ela a negociar a compra dos automóveis junto à COTIA VITÓRIA.

Mas não há qualquer evidência no processo de que isso tenha ocorrido. Aliás, a Fiscalização não fez um movimento argumentativo consistente nessa direção. A narrativa feita pela Fiscalização em sua peça acusatória, inclusive, reforça a ideia de que todo o negócio gira em torno da VIA ITÁLIA, uma vez que é ela a representante exclusiva das marcas Ferrari, Maserati e Lamborghini no Brasil.

Ao que tudo indica, os fabricantes de Ferrari, Maserati e Lamborghini não teriam exportado seus automóveis para o Brasil para outra pessoa que não a VIA ITÁLIA.

Assim, considerando que já assumimos como verdade que as importações ocorreram na modalidade por encomenda, com a COTIA VITÓRIA figurando como importadora por encomenda, o que significa dizer que ela é a real adquirente das mercadorias no exterior, aliado ao fato de que não há qualquer evidência nos autos de que a ESCUDERIA teria encomendado os

veículos junto à COTIA VITÓRIA, não há nada que nos permita afastar a VIA ITÁLIA do papel de encomendante. E, se a VIA ITÁLIA foi indicada como encomendante no campo próprio das declarações de importação, não há que se falar em ocultação do sujeito passivo (encomendante) nas operações de importação que se encontram sob análise no presente processo.

Destacando novamente a imprecisão da Fiscalização em apontar o papel desempenhado pelos atores que participaram das operações de importação, a impressão que temos é que, quando a fiscalização acusa a ESCUDERIA de ser a real adquirente oculta, ela está querendo dizer que há outra camada, para além da encomendante (VIA ITÁLIA), que deveria ter sido revelada para que o controle aduaneiro pudesse ter sido efetivamente levado a efeito.

Explorando a possibilidade, essa outra camada poderia ser caracterizada de duas formas diferentes: ou a VIA ITÁLIA seria uma empresa de fachada, agindo unicamente para ocultar a ESCUDERIA nas operações de importação de automóveis de luxo, ou a ESCUDERIA teria participado da operação encomendando os automóveis da VIA ITÁLIA, que teria feito a encomenda junto à COTIA VITÓRIA, o que a caracterizaria na operação como encomendante da encomendante.

Quanto à possibilidade de a ESCUDERIA ter atuado como encomendante de veículos da VIA ITÁLIA (encomendante da encomendante), se essa foi a linha de pensamento da Fiscalização, a penalidade não seria o perdimento das mercadorias.

Isso porque, quando há um encomendante do encomendante, a sua identificação para a RFB não é necessária, uma vez que esse encomendante do encomendante não é sujeito passivo e nem adquirente (comprador) da mercadoria no exterior.

Observe-se que, mesmo que haja um encomendante do encomendante, os sujeitos passivos continuam sendo tão somente o importador por encomenda e o comprador da mercadoria junto a ele (encomendante predeterminado), e o real adquirente da mercadoria no exterior continua sendo o importador por encomenda. Então, deixar de informar o encomendante do encomendante em uma operação de importação não caracteriza a ocultação de qualquer um dos sujeitos previstos no inciso V do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976.

É isso que nos diz a Solução de Consulta Cosit nº 76, de 2021, que conta com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO – II

IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA. DISPENSABILIDADE DE IDENTIFICAÇÃO DO ENCOMENDANTE DO ENCOMENDANTE PREDETERMINADO. INFRAÇÕES POR FRAUDE, SIMULAÇÃO OU INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PRAZO DE ESTOQUE.

A importação por encomenda envolve, usualmente, apenas dois agentes econômicos, ou seja, o importador por encomenda e o encomendante predeterminado, que são, respectivamente, o contribuinte e o responsável solidário pelos tributos incidentes. A presença de um terceiro envolvido - o encomendante do encomendante predeterminado - não é vedada pela legislação,

não descaracteriza a operação de importação por encomenda, e, portanto, não é obrigatória sua informação na Declaração de Importação, desde que as relações estabelecidas entre os envolvidos na importação indireta representem transações efetivas de compra e venda de mercadorias.

A ocorrência de relações comerciais autênticas com terceiros, nos casos de importação por encomenda, por si só, não caracteriza ocultação do real comprador mediante fraude, simulação ou interposição fraudulenta, de que trata o inciso V, do art. 23 do Decreto-Lei (DL) nº 1.455, de 1976, ou acobertamento de reais intervenientes ou beneficiários, de que trata o art. 33 da lei nº 11.488, de 2007, desde que as relações estabelecidas entre todas as partes sejam legítimas, com comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos utilizados, observado o disposto no § 2º do art. 23 do DL nº 1.455, de 1976.

A simples vinculação societária entre empresas nacionais envolvidas em operação legítima de importação por encomenda não se confunde com a figura da infração de ocultação do sujeito passivo mediante fraude, simulação ou interposição fraudulenta, de que trata o inciso V, do art. 23 do DL nº 1.455, de 1976.

A legislação aduaneira de regência não estabelece prazo mínimo para permanência de mercadoria importada em estoque, seja por parte do importador ou por parte do encomendante predeterminado. O curto tempo de permanência de mercadoria em estoque não tem o condão de, isoladamente, descaracterizar modalidade de importação indireta por encomenda, de que trata o art. 11 da Lei nº 11.281, de 2006.

Dispositivos Legais: Constituição Federal, art. 237; Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, com redação da Lei nº 10.637, de 2002; Lei nº 11.281, de 2006, arts. 11 e 13; Lei nº 11.488, de 2007, art. 33; Decreto nº 70.235, de 1972, art. 49; Decreto nº 6.759, de 2009 (Regulamento Aduaneiro), art. 18 e art. 106, § 1º, II; Decreto nº 7.212, de 2010, art. 264; Instrução Normativa RFB nº 1.861, de 2018, art. 3º; e Instrução Normativa RFB nº 1.986, de 2020.

No que diz respeito à possibilidade de a VIA ITÁLIA ser uma empresa de fachada, que se presta unicamente a esconder a atuação da ESCUDERIA, já afastamos essa possibilidade quando identificamos que o negócio importação de automóveis de luxo gira, fundamentalmente, em torno dela, que é a representante exclusiva das marcas Ferrari, Maserati e Lamborghini no Brasil. Sem a VIA ITÁLIA, não haveria a importação de Ferrari, Maserati e Lamborghini.

Não obstante a conclusão a que chegamos, vamos tentar entender as razões da Fiscalização. O que ela parece querer demonstrar em relação a esse ponto é que haveria uma confusão patrimonial entre a VIA ITÁLIA e a ESCUDERIA, que seriam, na realidade, uma só empresa, e que o objetivo de ter sido criada a ESCUDERIA seria para pagar menos tributos (IPI) na venda ao consumidor final. Observe-se os seguintes excertos do Relatório Fiscal:

No caso em concreto, foram verificados fortes indícios, que serão detalhados no decorrer deste relatório, de que **ambas empresas funcionavam, efetivamente,**

como uma mesma empresa. Na verdade, suas operações eram vendas de produtos importados diretamente ao consumidor final, e não “revendas”, como querem fazer parecer.

Por meio dessa simulação de autonomia das partes, ocultava-se o real adquirente/encomendante da mercadoria estrangeira, quebrava-se a cadeia do IPI e reduzia-se indevidamente a base de cálculo dos tributos incidentes nos veículos automotores, incorrendo em sonegação fiscal. E isso, não é a primeira vez que o grupo é autuado, mas ao contrário, POSSUI VASTO HISTÓRICO de procedimentos fiscais, inclusive pelo mesmo motivo, apenas com a diferença de que a empresa AUTO ROSSO foi substituída pela ESCUDERIA, vejamos a lista dos últimos processos dessas duas empresas nesse mesmo contexto:

...

Outro ponto importante, que ficou claro durante a entrevista, é o fato de que **VIA ITÁLIA e a ESCUDERIA são na verdade a mesma empresa.** Constatou-se, a partir das declarações do Sr. Kaue, que o endereço da Major Paladino é um galpão operacional do grupo, totalmente conectado com as lojas físicas da ESCUDERIA. **As notas fiscais indicam um fluxo de aquisição de veículos importados pela VIA ITALIA e vendidos para a ESCUDERIA, como se fossem duas empresas distintas.** Mas, na verdade, **ambas as empresas são uma só**, sendo a ESCUDERIA o local onde os veículos são expostos, e a VIA ITALIA a empresa que faz a manutenção e importação. Tanto é que, conforme explanado pelo Sr. Kaue, após 1 ano o carro volta para o galpão para manutenção, ou sempre que necessário. Durante a fiscalização foi verificado que não existe nenhum contrato de manutenção de veículos pós-venda entre VIA ITALIA e ESCUDERIA. Aliás, todo o histórico das fiscalizações anteriores reforça esse fato, **existe uma clara confusão patrimonial entre ambas empresas**, com CNPJs que foram criados com objetivo de sonegação fiscal e ocultação do real interessado.

...

Em resposta aos itens 5,6 e 7 ficou comprovado o que se viu na diligência no estabelecimento, ou seja, a VIA ITALIA possui em SP apenas um galpão operacional na Vila Leopoldina que é utilizado para receber os carros novos já vendidos nos showrooms e encaminha-los ao cliente final após o procedimento de personalização do veículo, identificado como PDI (procedimento de entrega), além de realizar toda a revisão periódica e manutenção dos carros. E toda a comercialização dos veículos é feita pela ESCUDERIA que possui as lojas com as marcas dos carros importados pela VIA ITALIA: Lamborghini, Maserati e Ferrari. Sendo que, a ESCUDERIA não possui habilitação para operar no comércio exterior.

...

Dessa forma, com base nos fatos destacados acima, é possível concluir que a ESCUDERIA foi a empresa ocultada pela VIA ITÁLIA. Pois as notas foram emitidas com datas próximas (desembarço, entrada VIA ITÁLIA, saída para ESCUDERIA, e saída para o cliente final), não houve lucro nas vendas da VIA ITALIA para a ESCUDERIA, apenas a VIA ITÁLIA é habilitada para operar no comércio exterior e a ESCUDERIA não, e, por fim, esse procedimento gera uma **sonegação na cadeia do**

IPI, pois a ESCUDERIA quando promove a saída final ao consumidor não recolhe o IPI sobre o valor real da venda final ao consumidor. **Constata-se, na verdade, ser a VIA ITÁLIA e ESCUDERIA uma só empresa, mas apenas criadas em separado para burlar a legislação tributária de controle aduaneiro e sonegar tributos.** Na planilha abaixo, foi possível identificar 89 veículos nessa mesma condição, ou seja: importados pela VIA ITÁLIA ocultando a ESCUDERIA e que na verdade já estavam vendidos desde a importação; pois, observa-se que entre a data de saída da VIA ITÁLIA para a ESCUDERIA e a data de venda ao cliente final, feita pela ESCUDERIA no caso desses 89 veículos, tinham poucos dias ou nenhum dia de diferença. Isso reforça o fato de que os carros já tinham adquirente final definido, porque dificilmente um carro de luxo é vendido assim em poucos dias. Ao contrário, esse público demanda alta personalização e itens com alto valor agregado, coisas que não podem ser feitas em um ou dois dias após a importação, mas sim já virem prontos da fábrica de acordo com o pedido.

...

DA CONFUSÃO PATRIMONIAL ENTRE VIA ITÁLIA E ESCUDERIA

Conforme abordado nesse relatório fiscal, **ficou claro que VIA ITÁLIA e ESCUDERIA são de fato apenas uma empresa.** Mas, possuem CNPJs diferentes para burlar a legislação fiscal e sonegar os impostos. Vejamos que durante a própria entrevista tanto o advogado, quanto o Sr. Francisco se contradizem quando questionados sobre as duas serem a mesma empresa: *“Sim, são a mesma empresa, é um grupo. Formalmente falando a empresa está em nome da irmã do Francisco, mas Francisco que responde por todo o grupo, “ Essa consideração de grupo, é grupo porque ela é irmã do Francisco, mas cada empresa tem uma contabilidade própria, elas são empresas independentes, dão lucro todo trimestre. Cada uma tem uma administração própria...”*

O motivo pelo qual foram feitas duas empresas é para que haja sonegação na cadeia do IPI e para que a ESCUDERIA não seja responsabilizada pelas importações dos veículos. Até mesmo durante a entrevista, esse fato é mencionado: *“então nas vendas para não ficarem misturadas as informações entre Ferrari, Lamborghini e Maseratti, concentramos tudo na ESCUDERIA, por causa da legislação do IPI”, A ESCUDERIA foi formada com base no valor tributável mínimo da legislação do IPI.*

Avaliando essa questão do IPI, observa-se o seguinte em relação ao fluxo de mercadorias e emissão das notas fiscais entre as empresas VIA ITÁLIA e ESCUDERIA:

- Importação VIA ITÁLIA por encomenda – valor da mercadoria R\$ 325.454,02 e acréscimo do IPI na saída da COTIA VITÓRIA para VIA ITÁLIA – valor total da nota R\$ 406.817,00.
- Saída da VIA ITÁLIA para ESCUDERIA venda – R\$ 395.454,02 + ICMS substituição 68.306,77 + IPI dessa saída de R\$ 98.863,51, totalizando R\$ 562.624,30
- Saída da ESCUDERIA para cliente final R\$ 630.000,00 – essa saída não é tributada pelo IPI.

...

Nesse fluxo, fica demonstrado que quem deveria promover a venda para o consumidor final é a VIA ITÁLIA, mas está apenas simulou uma venda para ESCUDERIA, como se fossem empresas distintas, para que o valor final de saída do carro não fosse tributado pelo IPI. Ou seja, quando a VIA ITÁLIA simula essa venda para a ESCUDERIA ela apenas repassa o custo do carro mais os impostos que incidiram na importação, NÃO TENDO LUCRO NA OPERAÇÃO. E a ESCUDERIA quem vende pelo valor real ao consumidor final, no caso do exemplo acima, de R\$ 630.000,00. E esse valor que deveria ser tributado pelo IPI de equiparado a industrial e não os R\$ 395.454,00 anteriormente. Enfim, não vamos tratar aqui dos detalhes da cobrança de IPI, por não ser o objeto desse relatório, mas fica a título ilustrativo qual o real motivo de existirem duas empresas, mas que na verdade são uma só.

Não somente isso, mas também ficou demonstrado pelo fluxo de mercadorias, fluxo financeiro e reforçado na entrevista, que a real adquirente dos carros importados é a ESCUDERIA. O fluxo das notas fiscais demonstra que o carro é desembarçado em um dia, é destinado para a VIA ITÁLIA no outro, e na sequência já é faturado para a ESCUDERIA, que por sua vez vende para o cliente final. Vejamos abaixo:

A Fiscalização tem razão quando acusa a intenção da VIA ITÁLIA em “quebrar” a cadeia do IPI, criando uma empresa (a ESCUDERIA) para realizar a venda dos automóveis por ela importados.

Mas isso não significa dizer que a VIA ITÁLIA ocultou a ESCUDERIA nas operações de importação realizadas. Talvez o mais correto seja dizer que a ESCUDERIA ocultou a VIA ITÁLIA nas vendas realizadas no mercado interno a consumidores finais.

Não temos dúvidas de que o arranjo empresarial arquitetado pela VIA ITÁLIA resultou na falta de pagamento do IPI na venda dos automóveis a consumidores finais, o que deve ser tratado no âmbito de tributos internos, com a cobrança do IPI devido e com a aplicação das penalidades cabíveis.

Ao mesmo tempo, não há evidências nos autos de que a ESCUDERIA tenha, efetivamente, adquirido os automóveis no exterior, ou, ao menos, adquirido os automóveis junto à COTIA VITÓRIA, de tal sorte que não restou caracterizada a ocultação de qualquer um dos sujeitos previstos no inciso V do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, que possam ensejar a aplicação da penalidade do perdimento.

O que estamos querendo dizer é que, s.m.j., a operação, da forma como foi arquitetada, tem problema, mas o problema não é exatamente na operação de importação (se assumirmos que a COTIA VITÓRIA é de fato a importadora por encomenda), mas sim na operação de venda no mercado interno.

E, não havendo problema na operação de importação, não há que se cogitar na aplicação de uma penalidade aduaneira, como é a penalidade de perdimento da mercadoria importada.

Observe-se que, para a solução do litígio, não precisamos sequer entrar na discussão que envolve a fraude ou simulação, uma vez que, não tendo sido caracterizada a ocorrência do verbo principal do tipo infracional (ocultação), não há que se investigar o complemento do tipo (mediante fraude ou simulação).

Além disso, não obstante a Fiscalização ter acusado a VIA ITÁLIA de não possuir capacidade econômica e operacional para atuar no comércio exterior nos montantes em que operou, e ter constatado que a ESCUDERIA fez algumas transferências para a VIA ITÁLIA que antecederam os pagamentos à COTIA VITÓRIA, não há que se falar em ocultação presumida no presente caso (interposição fraudulenta), uma vez que foi possível identificar os atores envolvidos nas operações de importação (encomendante e importador por encomenda).

O que explica a transferência de montantes da ESCUDERIA para a VIA ITÁLIA, possivelmente, é o fato de que ambas as empresas pertencem a um mesmo sócio oculto, sr. Francisco Longo, conforme bem identificou a Fiscalização.

Por fim, quanto à questão que envolve os quadros societários da VIA ITÁLIA e da ESCUDERIA, questão essa que foi profundamente explorada pela Fiscalização, em que pese representarem um problema cadastral grave, ela não tem qualquer influência na caracterização da infração definida no inciso V do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976.

Diante de todo o exposto, por não ter sido comprovada a ocultação do sujeito passivo ou do real adquirente das mercadorias no exterior, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário para cancelar o Auto de Infração.

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaler Dornelles