



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10314.720727/2018-64
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº **3301-007.681 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 18 de fevereiro de 2020
Recorrentes A100 ROW SERVIÇOS DE DADOS BRASIL LTDA.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2016

INFRAÇÃO ADUANEIRA. DECADÊNCIA. PRAZO DO ART. 139 DO DL nº 37/66.

O direito de a Fazenda Pública impor multas relacionadas ao controle aduaneiro das importações rege-se pelas disposições do art. 139 do DL nº 37/66, com início de contagem do prazo decadencial a partir da data da infração, que no presente caso, é a data do registro da DI.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. OCULTAÇÃO DA REAL ADQUIRENTE. FRAUDE NÃO DEMONSTRADA. PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM MULTA INCABÍVEL.

A medida extrema de perdimento dos bens a favor da União, nos moldes do art. 23, IV, §1º e §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/76 somente se mostra cabível quando demonstrada cabalmente as fraudes imputadas ao contribuinte. É ônus da fiscalização munir o lançamento com todos os elementos de prova dos fatos constituintes do direito da Fazenda. Na ausência de provas, o lançamento tributário é nulo, por vício material.

Recurso de Ofício Negado.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício, e por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Winderley Morais Pereira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros Winderley Morais Pereira (Presidente), Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Valcir Gassen, Liziane Angelotti Meira, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior, Marco Antonio Marinho Nunes e Semíramis de Oliveira Duro.

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório da decisão recorrida:

Contra a interessada, já devidamente qualificada nos autos deste processo, foi lavrado Auto de Infração (AI) em face de constatação de indícios da prática da infração identificada como Ocultação do Real Adquirente das mercadorias importadas por meio das Declarações de Importação (DI), registradas no período de 17/01/2013 a 07/07/2016, e-fls. 10 a 16, com lançamento de crédito tributário em montante total de R\$ 33.095.560,34 (trinta e três milhões, noventa e cinco mil, quinhentos e sessenta reais e trinta e quatro centavos).

I. DA AUTUAÇÃO

Afirma a Auditora Fiscal, responsável pela autuação, que:

1. Apesar de ter sido informado nas DI objeto do auto de infração que a adquirente das mercadorias importadas era a ZT BRAZIL, a real adquirente era a interessada;
2. A ZT BRAZIL tem como sócio majoritário a empresa ZT SYSTEMS INC que possui 99,99% do seu capital social e domicílio no exterior;
3. A ZT SYSTEMS, que é estabelecida nos EUA, fabrica equipamentos de informática. Já a ZT BRAZIL importa e comercializa equipamentos de informática no Brasil;
4. Em diligência realizada no endereço onde a ZT BRAZIL encontra-se estabelecida, constatou-se que essa empresa não possui estoques;
5. Em resposta a ZT BRAZIL, e-fls. 554/556, informou que todas as máquinas automáticas para processamento de dados (Servidores) fabricados pela ZT SYSTEM são fabricados sob encomenda, pois são baseados em especificações fornecidas pelos clientes. A ZT BRAZIL informou também que não possui estoques, não disponibiliza showroom, não mantém vendedores e atua como responsável pela importação e entrega dos produtos produzidos pela ZT SYSTEM nos EUA para os clientes no Brasil e, em resposta ao Termo de Ciência e Intimação 4293/2017, e-fls. 103/104, a interessada confirma que adquire servidores da ZT SYSTEMS;
6. Em entrevista gravada com o Sr. Eduardo, cujo áudio completo encontra-se anexado ao dossiê de atendimento nº 10010.047191/0617-33, destaca-se: ausência de estoques e estrutura de vendas (a ZT BRAZIL no período de 2013 a 2016 contou no máximo com três funcionários, atualmente conta com dois e não possui vendedores), pedidos e negociações de vendas feitas nos Estados Unidos anteriores às importações, importação por encomenda (as mercadorias importadas já tinham destino certo quando da sua importação). Isso confirma, segundo a fiscalização, que a ZT BRAZIL realizou importações por encomenda do real adquirente (A100 ROW);
7. Importante esclarecer que quando o Sr. Eduardo fala em AMAZON conclui-se que se trata da interessada, pois a AMAZON com sede nos EUA é sócia da A100 ROW do Brasil. Já AMAZON do Brasil e a A100 ROW do Brasil encontram-se estabelecidas no mesmo endereço, conforme se verifica nas figuras extraídas dos sistemas de cadastro da RFB, e-fls. 41/42;

8. A interessada apresentou o contrato de compra firmado pela AMAZON e a ZT Group International, Inc., e-fls. 108/396. Esse contrato evidencia o vínculo existente entre a AMAZON e a A100 ROW, pois a interessada apresentou esse documento como sendo próprio e, da leitura desse contrato, constata-se em várias cláusulas que os produtos são comprados sob encomenda, prevendo-se inclusive Inspeção e aceitação dos produtos por parte do comprador;

9. Já na cláusula “24”, e-fls. 124, desse mesmo contrato, verifica-se o acordo estabelecido entre fornecedor e comprador no sentido do nome da AMAZON nunca aparecer nos documentos de importação e exportação;

10. Da leitura dos outros contratos apresentados verifica-se que o nome da AMAZON está sempre presente, inclusive no contrato, e-fls. 397, onde a interessada se intitula como AMAZON. Verifica-se, assim, que a A100 ROW e AMAZON são empresas vinculadas e que por vezes a primeira se nomeava com o mesmo nome da segunda. Obtendo-se também forte evidência de que nas importações da ZT BRAZIL para a real adquirente A100 ROW eram utilizadas as cláusulas do contrato firmado pela AMAZON com a ZT Group International Inc. Diante disso, conclui-se: a cláusula a qual não permitia que o nome do comprador, “real adquirente”, constasse nos documentos de importação, aplicou-se às importações realizadas por meio das DI relacionadas no Relatório Fiscal;

11. Em consulta às Notas Fiscais de Saída emitidas pela ZT BRAZIL confirmou-se que a saída de todas as mercadorias importadas pelas DI relacionadas no relatório fiscal tiveram como destino a interessada;

12. Não foi consignado na Declaração de Importação qualquer informação que registrasse se tratar de uma importação por encomenda ou conta e ordem da A100 ROW, tendo sido informado no campo “adquirente” a razão social da ZT BRAZIL, inexistindo qualquer registro da real natureza da operação no campo “Dados Complementares”. Ou seja, para todos os efeitos fiscais, a ZT BRAZIL aparece como adquirente das mercadorias importadas, o que não corresponde à realidade, como demonstra o conjunto probatório contido nos autos;

13. A análise dos documentos e fatos, bem como as verificações e constatações realizadas durante a auditoria fiscal, apontam a simulação perpetrada, uma vez que a importadora tinha plena ciência de que promovia a importação com destinatário certo e conhecido antes do embarque da mercadoria no exterior, o que impediu o conhecimento, por parte da fiscalização, da natureza real da operação, prejudicando, portanto, os controles aduaneiros;

Assim, a fiscalização faz as seguintes considerações:

- A ZT BRAZIL não possui estoques, showrooms e vendedores no Brasil;
- A ZT BRAZIL atua como importadora e finalizadora das vendas realizadas pela ZT SYSTEMS para o real adquirente A100 ROW que realiza os pedidos de compras em data anterior a ZT BRAZIL;
- Os servidores (Racks que contém grandes computadores), que a ZT BRAZIL importa, são produzidos pela ZT SYSTEMS por encomenda pois atendem as necessidades individuais de cada real adquirente;
- As demais peças importadas pela ZT BRAZIL são acessórios e peças de reposição necessários para os servidores estarem em funcionamento e específicos para a real adquirente;
- A ZT BRAZIL tem como sócia majoritária (99%) a ZT SYSTEMS que é a exportadora das mercadorias importadas pelas DI objeto do Relatório Fiscal;
- Contrato de fornecimento com a ZT Group International, Inc., apresentado pela A100 ROW, deixa claro que os produtos são importados sob encomenda e o nome do comprador não deve constar nos documentos de importação e exportação;

· As Notas Fiscais de Saída emitidas pela ZT BRAZIL, e as respostas apresentadas pela A100 ROW confirmam as saídas das mercadorias importadas pelas DI objeto do lançamento.

A autoridade fiscal intimou regularmente a interessada para apresentar todas as mercadorias importadas adquiridas da empresa ZT BRAZIL, no período compreendido entre 01 de janeiro de 2013 e 31 de dezembro de 2016, constantes das Declarações de Importação (DI) relacionadas no relatório fiscal, porém a A100 ROW não o fez, tendo a fiscalização procedido a lavratura da multa prevista no Decreto-Lei n.º 1.455/1976, art. 23, §§1º e 3º (com a redação dada pela Lei n.º 12.350/2010), indicando a ZT BRAZIL como responsável (art. 121, II, CTN) por sua solidariedade (art. 124 do CTN) dever-se ao fato de que a referida empresa concorreu para a prática da infração (art. 95, I, DL 37/1966) ao informar seu nome no campo “adquirente” das DI, ocultando, assim, a A100 ROW.

Afirma ainda a fiscalização que normalmente, o prazo de decadência dos tributos lançados por homologação, que é de 5 (cinco) anos, tem sua contagem iniciada na data da ocorrência do fato gerador (no caso, data de registro da DI), porém, essa regra não se aplica quando o importador age com simulação. Para esses casos, o prazo decadencial tem seu início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme estabelecido pelo Código Tributário Nacional em seus artigos 150, §4º e 173, inciso I.

II. DAS IMPUGNAÇÕES

II.1 – A100 ROW

A autuada apresenta sua impugnação, com base sinteticamente nos seguintes fundamentos:

1. As operações de venda ora em discussão foram realizadas em conformidade com o contrato de compra e venda global firmado entre as controladoras da Impugnante e da ZT Brasil;

2. O referido contrato regeu milhares de operações de venda de equipamentos em todo o mundo, inclusive no Brasil, entre diversas empresas detidas pelas duas controladoras, cujo contrato não era de nenhum modo direcionado tampouco específico para o Brasil. De fato, o contrato de compra e venda já estava em vigor por quase 18 meses antes da constituição da Impugnante. Por conseguinte, é inquestionável que a intenção do contrato de compra e venda não foi ocultar um relacionamento entre a Impugnante e a ZT Brasil;

3. O Auto de Infração não comprova qualquer simulação tendo em vista que nem a Impugnante tampouco sua controladora no exterior tiveram qualquer intenção de infringir os controles aduaneiros brasileiros, nem de limitar a transparência das operações de importação tampouco evitar quaisquer tributos no país;

4. A pena de perdimento imposta no Auto de Infração é grosseiramente desproporcional. Consoante o disposto no artigo 711, inciso II, do Regulamento Aduaneiro, se for aplicada alguma penalidade, ela poderia ser somente a multa de um por cento sobre o valor aduaneiro das mercadorias, que é aplicável “quando o importador ou beneficiário de regime aduaneiro omitir ou prestar de forma inexata ou incompleta informação de natureza administrativo-tributária”;

5. O Auto de Infração é nulo tendo em vista que não foi capaz de provar sua principal alegação e pela ausência de cópias das Declarações de Importação referidas no Auto de Infração, pois ao não juntar as Declarações de Importação aos autos, as autoridades fiscais não comprovaram um dos aspectos essenciais da imputação, a saber, a não indicação do nome da Impugnante em tais documentos. A ausência dessa documentação também impede a verificação pela Impugnante do cálculo correto da penalidade imposta;

6. O Auto de Infração deve ser considerado nulo em virtude da imprecisão dos argumentos legais por parte das autoridades fiscais e por utilizar de forma incorreta na fundamentação dispositivos da legislação tributária (ao invés de regras aduaneiras aplicáveis), prejudicando o direito de defesa da Impugnante, da seguinte forma:

- As autoridades fiscais pretendem impor uma penalidade severa (i.e., perdimento das mercadorias), a qual somente seria aplicável diante de infrações à legislação aduaneira. No entanto, as autoridades fiscais argumentam, simultaneamente, que o prazo prescricional da legislação aduaneira (de acordo com o qual várias das operações ora em discussão estariam prescritas) não seria aplicável em virtude do descumprimento pela Impugnante da legislação tributária (artigo 173 do Código Tributário Nacional), e não da legislação aduaneira;

- A mesma inconsistência se aplica à questão da responsabilidade.

Ao indicar a Impugnante como principal sujeito passivo, o Auto de Infração se fundamenta em dispositivo da legislação tributária (artigo 121 do Código Tributário Nacional). Entretanto, ele deveria ter se fundamentado na legislação aduaneira, cuja aplicação, como veremos a seguir, exclui a responsabilidade da Impugnante pela multa ora discutida;

- Tratar o caso em tela como um assunto tributário, e ignorar a diferença entre os regimes tributário e aduaneiro, constitui erro notório de direito (aplicação da norma incorreta ao fato estabelecido). Isso é suficiente para demonstrar a deficiência da fundamentação contida no auto de infração. Transcreve trecho de acórdão do CARF e conclui afirmando que isso causou prejuízo na sua capacidade de preparar sua defesa adequadamente.

7. O direito de impor qualquer penalidade decaiu em virtude da aplicação da regra decadencial de cinco anos específica para as penalidades aduaneiras (artigo 139 do Decreto-Lei n.º. 37/1966) no que diz respeito a todas as operações de importação realizadas até 4 de novembro de 2013;

- A aplicação do artigo 173 do Código Tributário, feita pela fiscalização, aos fatos está incorreta, uma vez que trata e aplica-se exclusivamente à constituição de créditos tributários. Nesse caso específico, não se aplica a legislação tributária tendo em vista que o Auto de Infração não trata da cobrança de tributos, mas somente de penalidade aduaneira. Cópia trechos de decisões do CARF.

8. O Auto de Infração não conseguiu estabelecer qualquer simulação, tendo em vista que o artigo 167 do Código Civil não foi desrespeitado e ainda em virtude de ausência de provas pelas autoridades fiscais para fundamentar essa alegada simulação, pois para comprovar uma operação simulada, cumpre às autoridades fiscais demonstrar:

- A intenção específica das partes de obter uma vantagem com a ocultação do real adquirente, mediante simulação; e

- dano real ao Erário, em virtude de não pagamento dos tributos, em decorrência da ocultação, mediante fraude ou simulação.

9. As provas anexadas ao Auto de Infração demonstram que a ZT Brasil era a parte que, efetivamente, realizava a operação internacional de compra e o pagamento pelas mercadorias importadas, antes da sua revenda internamente para a Impugnante.

Consequentemente, a ZT Brasil era de fato a real adquirente dos equipamentos;

10. A Impugnante apresenta a planilha (doc. n.º 3) a fim de demonstrar que a ZT Brasil primeiramente efetuava a importação das mercadorias e, posteriormente, realizava sua venda no mercado nacional, sendo que a Impugnante somente efetuava o pagamento para a ZT Brasil após o recebimento dos equipamentos no seu estabelecimento. As datas de pagamento discriminadas nessa planilha são comprovadas pelos anexos extratos bancários da Impugnante (doc. n.º 4), os quais deixam claro que o pagamento pela Impugnante em razão da compra local

somente era efetuado após a data de emissão da respectiva nota fiscal de venda apontada no Auto de Infração;

11. Algumas notas fiscais identificadas no Auto de Infração estão relacionadas a peças de substituição cobertas por garantia. Cópias dessas notas fiscais encontram-se em anexo (doc. n.º 5). O valor aduaneiro foi declarado para essas operações como obrigatório por lei embora, de acordo com o contrato principal de compra e venda que rege essas operações (Aditivo C), em anexo aos autos, esses equipamentos eram entregues para a Impugnante “gratuitamente”.

Portanto, nenhum pagamento foi realizado para a ZT Brazil em relação a essas operações;

12. As autoridades fiscais alegam a existência de simulação, tendo em vista a estrutura e as modalidades de importações e de venda em discussão, tendo como fundamento principal o contrato que rege os aspectos dessas importações e das operações de venda – i.e., o contrato principal de compra firmado entre a Amazon Corporate LLC (controladora da Impugnante no exterior) e a ZT Group International, Inc. (controladora da ZT Brasil no exterior) (o “Contrato de Compra”). No entanto, o Contrato de Compra foi erroneamente interpretado pelas autoridades fiscais;

13. As autoridades fiscais se prendem à Cláusula 24 do Contrato de Compra, o qual estabelece que o importador “não irá listar a Amazon em nenhuma importação, exportação ou outra documentação alfandegária”. No entanto, essa cláusula não pretendia de nenhum modo ocultar a identidade da Impugnante das autoridades aduaneiras no Brasil. Na verdade, os fatos demonstram que nem mesmo seria possível ocorrer qualquer simulação;

14. A linguagem contratual não foi redigida para violar a legislação brasileira, mas para reforçar um termo internacional de comércio (Incoterm) também contido no artigo 24 do MPA (regido pelas leis do Estado de Washington nos Estados Unidos), segundo o qual em cada país “o fornecedor irá entregar qualquer compra internacional de produtos a Amazon sob a condição de local combinado de destino (DDP)”. DDP significa que o vendedor é responsável por, entre outras coisas, exportar e importar, incluindo servir como o importador e realizar o desembarço aduaneiro. Por essa razão, o contrato mencionou que não seria o caso de indicar a Amazon na documentação aduaneira;

15. Como o incoterm DDP exige que o vendedor seja integralmente responsável pelo desembarço aduaneiro das mercadorias importadas, o vendedor deve ser a parte notificada no momento da chegada das mercadorias no país de destino, de modo que possa providenciar o desembarço, movimentação da carga e pagamento dos custos associados com a transação;

16. É comum, entretanto, que os prestadores de serviços erroneamente entrem em contato com outras partes do contrato além do vendedor identificado na documentação de importação para providenciar a movimentação e o pagamento dos custos associados com a carga.

Dessa forma, para evitar que a Amazon fosse desnecessariamente contatada nessa hipótese foi outra razão pela qual a Amazon não deveria ser indicada nos documentos aduaneiros, a não ser que exigido por lei;

17. As autoridades fiscais não examinaram a integralidade do artigo 15 do Contrato de Compra, o qual exige que o importador “cumpra com todas as leis, portarias, regulamentos e outros requisitos exigidos”. Não somente esse artigo inequivocamente estabelece que a intenção do contrato não era violar a legislação (Brasileira ou de outro país), mas, quando examinado em conjunto com o artigo 24 do MPA, fica claro que o contrato exigia que o importador evitasse listar a Amazon na documentação de importação desde que isso não implicasse na violação de quaisquer regras legais;

18. O MPA claramente não correspondia a um esforço para violar a legislação aduaneira brasileira uma vez que foi assinado em janeiro de 2009 – aproximadamente 3 anos antes da

Impugnante ter sido criada no Brasil (doc. n.º 6). De fato, o Contrato de Compra foi assinado aproximadamente 18 meses antes da própria constituição da Impugnante no Brasil, o que pode ser claramente verificado pelo comprovante de inscrição da Impugnante perante o Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica do Ministério da Fazenda (“CNPJ/MF” – vide doc. n.º 1). Somente esse fato seria suficiente para desconsiderar qualquer alegação de que o contrato citado pelas autoridades fiscais configuraria qualquer tipo de esquema ou artifício;

19. Uma vez que a estrutura utilizada nas transações sob discussão era real e baseada numa reconhecida razão negocial, e não tinha o propósito de ocultar quaisquer das partes, o auto de infração não foi capaz de demonstrar que houve o atendimento dos requisitos necessários para a configuração de uma conduta simulada;

20. A ocultação do suposto real adquirente somente poderá gerar a imposição de penalidade aduaneira quando houver fraude ou simulação. O elemento de vontade da conduta do contribuinte (intenção específica – dolo), porém, também é essencial para a caracterização do ilícito;

21. Inexistência de qualquer intenção de praticar atos que implicassem na redução dos tributos devidos ou infringissem os controles aduaneiros brasileiros. Nenhum ato por parte da Impugnante configura declaração falsa;

22. As autoridades fiscais se referem a algumas fotos das instalações da ZT Brasil, realizadas durante a fiscalização de 2017, para fundamentar sua alegação de ocultação do real adquirente mediante simulação. Segundo as autoridades fiscais, essas fotos supostamente comprovariam a inexistência de qualquer estoque, e, portanto, a ZT Brasil não seria o real adquirente das mercadorias importadas;

23. No entanto, as fotos não corroboram as conclusões trazidas pelas autoridades fiscais. Primeiramente, essas fotos não poderiam provar a existência nem a extensão do estoque da ZT Brasil quando das importações realizadas entre 2013 e 2016, uma vez que essas fotos foram tiradas em 2017, após a realização das importações;

4. Em segundo lugar, não está claro quais conclusões chegaríamos se fotos similares tivessem sido tiradas durante o período aplicável.

As fotos de um depósito vazio em determinada data não levam a nenhuma conclusão sobre quais equipamentos estavam no depósito no dia ou na semana anterior ou no dia ou na semana seguinte;

25. Se as fotos apresentadas no Auto de Infração pudessem ser utilizadas para alguma finalidade, seria mais convincente crer que essas fotos demonstram a enorme quantidade de pallets industriais e caixas existentes no depósito, indicando que equipamentos teriam sido desembalados e embalados naquele local, plenamente em consonância com o uso de um depósito para o recebimento, armazenamento e transporte de equipamentos;

26. A última prova citada pelas autoridades fiscais é a entrevista realizada com o Sr. Eduardo Pinheiro da Silva (“Eduardo”) e uma declaração assinada pelo Sr. Franklyn Chaddad Amorim (“Franklyn”) da ZT Brasil;

27. Na entrevista gravada (cujo áudio está disponível nos autos), o Sr. Eduardo claramente afirma não ter certeza como as operações em questão eram realizadas. Ele não sabia quais empresas tinham efetuado os pedidos de compra, onde e quando os pagamentos eram realizados ou quais empresas efetuavam os pagamentos pelos produtos importados pela ZT Brasil. De fato, em sua grande maioria, as frases do Sr. Eduardo se iniciam com as ressalvas “eu acho” ou “não tenho certeza”;

28. Vale destacar que o Sr. Eduardo não era Gerente de Logística nem Gerente Aduaneiro nem Gerente de Transporte nem Gerente de Compras. O Sr. Eduardo está qualificado no Auto de Infração como “engenheiro de suporte”. Portanto, não é nenhuma

surpresa que o Sr. Eduardo não tenha conhecimento das modalidades de importação e vendas de equipamentos em discussão;

29. As Autoridades Fiscais não ofereceram qualquer prova de que o Sr. Eduardo estava apto a falar em nome da ZT Brasil. Uma declaração gravada de um empregado que não tem conhecimento suficiente sobre a operação nem poderes para representar a empresa não tem qualquer validade jurídica;

30. No que diz respeito ao Sr. Franklyn, sua declaração escrita também não tem qualquer validade jurídica tendo em vista que não há nenhum outro documento nos processos administrativos n.ºs 10314.720727/2018-64 e 10010.027013/0817-11 provando quaisquer das alegações do Sr. Franklyn. O conteúdo de sua declaração se trata, portanto, de mera suposição, sem nenhuma validade jurídica;

31. Ressalte-se que todas as empresas que participaram das respectivas operações são reais e existem de fato, tendo empregados, suas próprias dependências, e fluxo de caixa suficiente para realizar as compras de equipamentos sob discussão, sem a necessidade de qualquer adiantamento, como comprovado pela documentação anexada aos autos e na impugnação e todas as partes estão claramente identificadas nos contratos, cada uma delas assumindo as atividades prescritas em tais instrumentos, sem qualquer ocultação de atividade ou intenção de fraude;

32. As autoridades fiscais não comprovaram dois outros requisitos necessários para a imposição da penalidade, nos termos do disposto no artigo 23, inciso V, do Decreto-Lei n.º 1.455/1976:

- a existência de dano ao Erário, em razão de ato visando reduzir o valor ou postergar o pagamento do imposto devido na importação ou nas próximas etapas da cadeia; e

- a existência de prejuízo ao controle aduaneiro de natureza administrativa (vale notar que o presente requisito somente terá sido observado se a empresa se beneficiar de algum modo da alegada conduta imprópria e esse benefício tiver motivado seus atos).

33. Ademais, o Auto de Infração também não aponta ou identifica:

- qualquer descumprimento dos requisitos obrigatórios para as importações;
- qualquer evasão de tributos incidentes sobre a importação ou sobre as operações posteriores envolvendo as mercadorias em questão;
- quaisquer restrições à importação pelo comprador;
- qualquer dano aos interesses políticos internacionais;
- qualquer dano à segurança pública ou defesa nacional;
- qualquer dano à saúde pública; política alimentar; proteção da fauna e da flora;
- qualquer dano à conservação de espécies vegetais ou animais;
- qualquer dano à proteção do patrimônio artístico, histórico, arqueológico ou científico;
- qualquer dano à preservação de recursos ambientais, conservação de recursos naturais; ou
- qualquer dano ao combate à poluição ou contaminação.

34. Portanto (i) não foi demonstrada qualquer má-fé por parte da Impugnante; (ii) a ausência de evasão fiscal por si só demonstra a boa-fé das partes envolvidas; (iii) a Impugnante não causou dano ao Erário tampouco prejudicou os controles aduaneiros; e (iv) a presunção de dano ao Erário é descabida no presente processo administrativo;

35. O Auto de Infração identifica a Impugnante como sujeito passivo principal com base no disposto no artigo 121 do CTN em virtude de sua suposta participação na simulação, entretanto, as regras aplicáveis para fins de responsabilização seriam as disposições do artigo 95, inciso I, do Decreto-Lei n.º 37/66, pois a legislação aduaneira, não o Código Tributário Nacional (CTN), é que deve reger atos nos quais (como no caso em tela) o Auto de Infração pretenda pleitear exclusivamente penalidade de natureza aduaneira (como é o caso da pena de perdimento convertida em multa objeto do Auto de Infração);

36. Entretanto, há ausência dos requisitos para a responsabilização da Impugnante de acordo com o Artigo 95, inciso I, Decreto-Lei n.º 37/66, uma vez que a Impugnante não se beneficiou tampouco praticou qualquer ato que contribuísse para a suposta infração às leis aduaneiras. A Impugnante não tinha conhecimento das Declarações de Importação da ZT Brasil e não teve nenhum papel nesse processo, e, conseqüentemente, não teve nenhuma contribuição. Portanto, não há fundamento para a responsabilização da Impugnante por qualquer conduta da ZT Brasil, tendo em vista que: (i) a única conduta indevida alegada pelas autoridades fiscais foi praticada exclusivamente pela ZT Brasil; (ii) exceção feita ao Contrato de Compra (o qual não serve para fundamentar o auto de infração pelos motivos expostos anteriormente), todas as supostas evidências que fundamentam o Auto de Infração foram fornecidas pela ZT Brasil e estão sob a posse exclusiva da ZT Brasil. Assim, se qualquer Auto de Infração fosse justificado considerando-se os fatos do caso (e a Impugnante declara que nenhuma infração dessa natureza seria justificável), o Auto de Infração deveria ter sido lavrado exclusivamente contra a ZT Brasil;

37. Mesmo se a ZT Brasil tivesse se equivocado, identificando a própria ZT Brasil como a real adquirente nas Declarações de Importação (não tendo havido erro), o que se admite apenas para argumentar, a pena apropriada que poderia ser imposta à Impugnante não seria a pena de perdimento, mas, em seu lugar, a penalidade prescrita pelo artigo 711, inciso III, do Regulamento Aduaneiro;

38. Uma vez que não houve qualquer omissão de informação nos documentos aduaneiros, mas, no máximo, inexatidão, multa máxima seria de 1%, e não multa de 100% do valor aduaneiro dos equipamentos. Qualquer multa aplicada contra a Impugnante deveria, portanto, ser reduzida a 1% do valor aduaneiro dos equipamentos.

Por fim, requer:

a) a declaração de nulidade do Auto de Infração em virtude da ausência das cópias das Declarações de Importação mencionadas no Auto de Infração, da imprecisão de seus argumentos legais e da referência incorreta à legislação tributária (no lugar da legislação aduaneira);

b) alternativamente, o cancelamento parcial do Auto de Infração, em virtude da extinção do direito de cobrar a multa sobre as operações de importação realizadas pela ZT Brasil entre 1º de janeiro de 2013 e 4 de novembro de 2013 em virtude do término do prazo decadencial estabelecido no artigo 139 do Decreto-Lei n.º 37/66;

c) caso por qualquer motivo o Auto de Infração não seja considerado nulo, requer, no mérito, que o Auto de Infração seja julgado improcedente, com o conseqüente cancelamento da multa aplicada no valor de R\$ 33.095.560,34, determinando-se, ao final, o arquivamento do respectivo processo administrativo.

d) alternativamente, se não forem aceitos os pedidos acima, o que se admite apenas para argumentar, requer que a multa aplicada seja substituída pela penalidade prescrita no artigo 711, inciso III, do Regulamento Aduaneiro, equivalente a 1% do valor aduaneiro das mercadorias importadas pela ZT Brasil.

II.2 – ZT BRAZIL

A autuada apresenta sua impugnação, com base sinteticamente nos seguintes fundamentos:

1. No regular desenvolvimento de suas atividades, a Impugnante realiza a importação de equipamentos, peças e acessórios de informática diretamente da sua matriz no exterior (EUA), com recursos próprios e assumindo todos os riscos financeiros e comerciais da importação, para fins de posterior comercialização dessas mercadorias no mercado brasileiro, arcando com o pagamento de todos os tributos incidentes nessa operação;

2. A Impugnante não realiza importações por encomenda, nem por conta e ordem de terceiros, mas sim importações diretas, com as peculiaridades comerciais que a sua operação exige. Ademais, a simples existência de fabricação sob medida de servidores de processamento de dados, em etapa anterior à importação direta pela Impugnante, por si só, não é suficiente para caracterizar a infração defendida pela D. Fiscalização;

3. A D. Fiscalização entendeu que a Impugnante, importadora de boa-fé, cedeu seu nome com vistas à ocultação da A100 ROW em operações de comércio exterior, o que necessariamente implicaria, se devida fosse, APENAS na cominação da multa prevista no art.

33, da Lei n. 11.488/07 contra a Impugnante, sem a responsabilidade solidária pela multa do art. 689, §1º, do Decreto nº 6.759/09. Transcreve trecho de acórdão do CARF;

4. A multa prevista no art. 689, §1º, do Regulamento Aduaneiro é direcionada apenas ao cliente do importador, seja ele encomendante (importação por encomenda) ou adquirente (importação por conta e ordem de terceiro), e tem vez quando a pena de perdimento das mercadorias não pode ser aplicada, por exemplo, quando da não localização destas. A multa prevista no art. 689, §1º, do RA, portanto, é substitutiva da pena de perdimento;

5. A responsabilidade solidária da Impugnante em relação a essa multa é completamente incabível, pelas seguintes razões: · a Impugnante não pode ser duplamente responsabilizada por uma conduta que não lhe é imputável, uma vez que, depois de importadas as mercadorias, estas são posteriormente comercializadas no mercado interno e não ficam sob sua titularidade;

· a multa cobrada nos presentes autos, CASO FOSSE DEVIDA, deveria ser direcionada exclusivamente contra a suposta ADQUIRENTE/ENCOMENDANTE, não contra a Impugnante, diante da previsão legal contida no art. 33, da Lei n. 11.488/07, que prevê a responsabilização específica para a empresa que ceder seu nome para outrem, a fim de realizar operações de importação;

· as penalidades acima decorrem de uma mesma conduta, diferindo quanto ao sujeito passivo ao qual se aplica, o que resulta em impossibilidade de cobrança da multa em duplicidade, qual seja a cobrança da multa de 10% do valor aduaneiro das mercadorias (cobrada nos autos n. 10314.720713/2018-41), com fundamento no art. 33, da Lei n. 11.488/07, concomitante à cobrança da multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias (100%), com fundamento no art. 689, §1º, do Regulamento Aduaneiro; e

· configura bis in idem a responsabilização do importador ostensivo em relação à multa de 100% do valor aduaneiro prevista no art. 689, §1º, do Regulamento Aduaneiro, eis que concomitante à multa de 10% instituída pelo art. 33 da Lei n. 11.488/07, em face do princípio da especialidade da sanção e a impugnante teve lançada essa multa contra si nos autos n. 10314.720713/2018-41, no valor de R\$ 12.288.521,58, em relação à mesma operação narrada nos presentes autos administrativos. Trata-se, portanto, da existência de duas cobranças contra a Impugnante, com capitulações legais distintas, para um mesmo fato.

6. Quando da imputação de responsabilidade solidária ao presente caso, art. 124, do CTN, a D. Fiscalização não especificou quais hipóteses legais mencionadas nesse artigo estariam presentes no caso (incisos I ou II) e em qual delas a Impugnante se enquadraria, mediante um relato de subsunção normativa, ou seja, a D. Fiscalização não se preocupou em demonstrar como a Impugnante incorreu em alguma das hipóteses do art. 124, do CTN;

7. Não há demonstração, ao menos uma explicação sequer, de como a Impugnante e a A100 ROW podem ser classificadas como “pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal” (inciso I) ou “pessoas expressamente designadas por lei” (inciso II);

8. Entende que nem poderia mesmo estar presente a hipótese do inciso I, art. 124, CTN, uma vez que a própria natureza da operação (compra e venda de mercadorias) afastaria a circunstância de interesse comum na situação que constitua o “fato gerador”. É que não há interesse comum, por exemplo, quando uma das partes é a compradora e a outra a vendedora, pois os interesses na relação jurídica de compra e venda são diferentes. Cópia trechos de decisão do CARF;

9. Ainda que se possa superar esse ponto, fato é que a Impugnante e a A100 ROW também não fazem parte do mesmo grupo econômico, o que descaracteriza a existência de um suposto interesse comum. Ambas são empresas cujas atividades principais e sócios são completamente distintos e somente se relacionam comercialmente no mercado interno quando há o interesse de aquisição de mercadorias de parte da A100 ROW, vez que a Impugnante comercializa produtos de alta qualidade produzidos por sua empresa relacionada no exterior e chanceladas pela parceira da A100 ROW estrangeira;

10. Não há relato individualizado da suposta responsabilidade imputável à Impugnante e à A100 ROW. A D. Fiscalização entendeu que a Impugnante se trata de empresa “laranja” ou de “fachada” e que cedeu seu nome para a A100 ROW (fl. 9), mas não demonstrou a existência, por exemplo, de falta de recursos da empresa, da ausência de empregados ou de uma sede ou mesmo a existência de eventual procuração habilitando a A100 ROW para agir em nome da Impugnante. Nada disso consta nos autos;

11. A manutenção de estoque não é requisito legal ou mesmo administrativo para a realização de importação direta. Vale ressaltar que cada empresa organiza seu modelo de negócio à sua maneira, de acordo com as características de seus produtos e operações, e a inexistência de um estoque físico, de vendedores ou mesmo de um showroom não são elementos válidos para se descaracterizar uma importação direta;

12. A Impugnante chama atenção para o fato de a negociação da venda dos seus servidores ser extremamente complexa, já que envolve não só a matriz-fabricante da Impugnante sediada nos EUA (fabricante), mas também as matrizes estrangeiras dos seus clientes brasileiros. Nesse sentido, não nega que os seus servidores são fabricados e configurados no exterior para atender demandas específicas de alguns de seus clientes, existindo, portanto, uma fabricação sob encomenda. Contudo, essa circunstância específica, de per si, não leva necessariamente à conclusão de que ocorre uma importação por encomenda. Tampouco o volume comercializado é indício disso, pois, o funcionamento da mercadoria depende de um conjunto de vários servidores agrupados em um rack montado para isto;

13. A fabricação de servidores sob medida é apenas uma etapa necessária à importação direta, sem a qual os clientes brasileiros da Impugnante não comprariam as mercadorias importadas por ela. Essa é uma especificidade da gestão corporativa da Impugnante, que se especializou no desenvolvimento dos mais variados tipos de servidores processamentos de dados, como forma de se destacar no mercado de tecnologia, cuja expansão nas últimas décadas é inquestionável;

14. As fotos tiradas pela D. Fiscalização e inseridas no auto de infração não servem para confirmar a conclusão fiscal de inexistência de importação direta. Isso porque as fotos foram tiradas no ano de 2017, ao passo em que o período do auto de infração compreende somente as transações havidas durante os anos de 2013 e 2016;

15. No caso da Impugnante, uma empresa importadora e comercial, para que esta gerencie bem o seu negócio é preciso conhecer os seus clientes e mesmo os potenciais clientes, uma vez que não pode acumular os seus racks de servidores em estoque (dada a finalidade para a qual foi desenvolvido, para não haver prejuízo aos seus componentes eletrônicos ou em

virtude da sua difícil mobilidade - peso de mais de 1 ton - e do seu alto valor agregado). Como visto, esse simples fato não vincula necessariamente a uma importação por encomenda, notadamente diante da utilização de recursos próprios para realizar as importações e diante da clara assunção de riscos inerentes ao negócio;

16. Adicionalmente, a Impugnante ressalta que é uma empresa com operações reais no Brasil, não atua como uma espécie de “empresa fantasma” e não cede seu nome para que seus clientes realizem importações, uma vez que:

- o capital social foi devidamente integralizado em 2011;
- contabiliza corretamente as suas importações;
- possui funcionários com funções técnicas e operacionais.

17. A Impugnante agiu com boa-fé ao indicar à D. Fiscalização, nos autos n. 10314.720713/2018-41, que trata de cobrança correlata à presente autuação, e antes da lavratura do auto de infração, os contatos completos dos seus principais clientes no Brasil – dentre os quais se destaca a A100 ROW - pois sabia que não tinha nada a esconder;

18. A Impugnante informa que o espaço físico do galpão é sim utilizado, a depender da necessidade, como exemplo para receber peças e acessórios importados dos Estados Unidos, conforme constatado inclusive quando da realização de diligência fiscal na sede da empresa;

19. A D. Fiscalização não provou o preenchimento das principais características de uma importação para a revenda a encomendante predeterminado, quais sejam, i) a relação de comissão existente entre o suposto “encomendante/real adquirente” indicado no auto de infração (A100 ROW) e ii) a existência de contrato firmado entre a Impugnante e essas empresas em que se compromete, supostamente, a revender as mercadorias importadas para elas (contrato de encomenda). Valeu-se apenas de conjecturas e informações esparsas nada conclusivas;

20. A partir da análise das purchases orders (“POs”), documentos que sequer são apresentados normalmente ao Fisco, mas apenas entre particulares, e que foram anexadas aos autos n. 10314.720713/2018-41 (doc. 2), consta claramente que a ordem de compra das mercadorias importadas partiu dos clientes brasileiros diretamente para a Impugnante, não para a sua matriz no exterior;

21. Se por um lado a D. Fiscalização não comprovou cabalmente a realização de uma importação por encomenda, por outro lado também não se pode dizer que a Impugnante realizou uma operação por conta e ordem de terceiros, pois dois dos principais elementos à sua caracterização, como visto, consistem i) na utilização de recursos de terceiros para realizar as importações e ii) na realização de apoio logístico prestado pela importadora para concretizar o negócio;

22. O Sr. Eduardo Pinheiro da Silva foi induzido a erro quando do oferecimento das respostas à entrevista realizada pela D. Fiscalização. O modelo de negócio empreendido pela Impugnante não envolve a intermediação ou prestação de serviços de importação e consiste na importação direta de racks de servidores de processamento de dados de alta tecnologia, fabricados no exterior, e comercializados no Brasil pela Impugnante para atender as demandas dos seus clientes. Vide o teor da informação prestada pelo representante legal da Impugnante em 14/07/2017 a respeito disso (fls. 1.600 dos autos n. 10314.720713/2018-41), após a entrevista com o Sr. Eduardo, ainda na fase de fiscalização. E o representante legal da empresa, Sr. Franklyn Chaddad Amorim, é o profissional que está à frente da operação e que tem poderes para agir em nome da Impugnante, sendo o profissional com capacidade de responder com precisão técnica as perguntas da D. Fiscalização, não o Sr. Eduardo;

23. A D. Fiscalização não fez perguntas diretas à A100 ROW sobre o seu relacionamento comercial estritamente com a Impugnante, mas apenas com a sua matriz no

exterior, tendo a A100 ROW ainda apontado uma relação de outros fornecedores estrangeiros de racks de servidores, quatro no total, a significar que a Impugnante não possuía exclusividade na comercialização desses produtos com a sua cliente brasileira, como geralmente ocorre em importações por encomenda;

24. Não restou demonstrado no termo de fiscalização e, tampouco, no auto de infração em voga que as empresas nacionais (clientes da Impugnante) de alguma forma se responsabilizaram e/ou se comprometeram contratualmente a necessariamente adquirir o produto após a sua nacionalização. A mera expectativa de venda no mercado interno e o conceito de revenda certa e pré-determinada contratualmente não são sinônimos e não se podem confundir entre si;

25. Quanto ao contrato mencionado pela D. Fiscalização embora todas as disposições contratuais que lá estão se apliquem de maneira geral às diversas empresas do Grupo ZT e às diversas empresas do Grupo Amazon, não se trata de um contrato celebrado especificamente entre a Impugnante e a A100 ROW. A simples previsão contratual que obriga especificamente o ZT Group International, Inc. a conceder acesso razoável às suas instalações para que a Amazon Corporate LLC inspecione seus servidores é matéria completamente alheia à importação por encomenda.

26. Ao adquirir servidores como os que a Impugnante importa, com peso de mais de 1 ton, deve-se ter em mente de maneira bem clara qual a sua capacidade, suas dimensões, enfim suas características principais, já que será importado de outro país e comercializado após a sua nacionalização, o que implica ser essa uma operação de alto custo e de relativa demora. Não se pode correr o risco de adquirir um produto como esse (rack de servidores) sem se estar bastante decidido de que a compra deve ser feita;

27. Importante ressaltar que o simples fato de existir uma vistoria pela Amazon para averiguar o padrão de qualidade da mercadoria fabricada no exterior não significa, necessariamente, que a mercadoria será vendida no Brasil à A100 ROW. Na realidade, a vistoria se presta apenas para verificar se a mercadoria estaria apta a comercialização entre a Impugnante e a A100 ROW, se assim entendesse essa última;

28. A AMAZON referida no contrato é uma empresa sediada no exterior, nos Estados Unidos da América, não se trata da A100 ROW, como concluiu a fiscalização. Em não sendo a Amazon Corporate LLC a exportadora das mercadorias provenientes do exterior, tampouco a importadora sediada no Brasil, ela não poderia figurar, por exemplo, nas DIs que serviram de base de cálculo para a multa ou mesmo na fatura comercial, já que a ZT Group Int'l, Inc. dba ZT Systems é quem exporta para o Brasil, para a sua filial, a Impugnante. As empresas do Grupo Amazon são apenas consumidores dos produtos que a Impugnante e sua matriz estrangeira comercializam;

29. Nesse mesmo contrato global de compra mencionado pela D. Fiscalização há cláusula expressa no sentido de desobrigar as empresas integrantes do Grupo Amazon, tais como a A100 ROW, de realizarem compras com as empresas do Grupo ZT, dentre elas, a Impugnante:

Fl. 110 dos autos

3.2.1 As Empresas Amazon poderão adquirir os Produtos de acordo com os termos deste Contrato, estabelecido que a Amazon não estará obrigada nem será de outra forma responsável por qualquer aquisição ou obrigação de qualquer Empresa Amazon.

30. Nos termos do art. 59, II, do Decreto n. 70.235/72, o auto de infração deve ser anulado, ante a ausência de elementos legais suficientemente claros na narração do auto para caracterizar uma importação por encomenda ou por conta e ordem de terceiro, pois ora trata a A100 ROW como encomendante ora como adquirente, o que caracteriza verdadeiro óbice ao direito de defesa da Impugnante;

31. Há erro no cálculo da multa, posto que a sua base de cálculo adota o valor integral das DIs como parâmetro de aplicação da multa prevista no art. 689, §1º, do Decreto n. 6.759/09, sendo que, quando muito, deveria adotar apenas o valor da DI proporcional às vendas realizadas para a empresa A100 ROW no mercado interno, se devida fosse a multa, pois não há qualquer demonstração de que TODAS as mercadorias importadas tiveram como destino final as empresas mencionadas no auto de infração;

32. Nessa senda, não merece subsistir a multa aplicada à Impugnante, seja porque sua base de cálculo compreende operações com empresas para as quais sequer há provas nos autos acerca da natureza das suas operações com a Impugnante e, por fim, por ter sido calculada com base não só no valor dos servidores alvo da D. Fiscalização, mas também sobre o valor das peças e acessórios importados pela Impugnante, não apenas para comercialização, mas também para fins de remessa em garantia, que é uma obrigação natural em negócios celebrados mediante contratos de compra e venda de mercadorias;

33. Se hipoteticamente ocorreu alguma ocultação, ela por si só é insuficiente para caracterizar a presunção legal de dano ao erário, pois o próprio Decreto-lei n. 1.455/76 dispõe que a ocultação deve ocorrer mediante fraude, simulação ou interposição fraudulenta de terceiros. Essa é uma condição imposta pela legislação e que a D. Fiscalização não pode ignorar, mormente diante da redação do art. 110 do CTN e a D. Fiscalização não apresentou documentos que confirmassem, por exemplo, que há um acordo entre a Impugnante e seus clientes visando a execução de importações por encomenda às escondidas, no intuito deliberado de enganar o Fisco;

34. Verifica-se que: a) a D. Fiscalização não imputou vícios aos contratos comerciais celebrados entre a Impugnante e seus clientes;

b) remanesceu incontroverso que a Impugnante possui capacidade econômico-financeira e operacional para a realização das operações; e c) o não há provas contundentes acerca da infração apontada pela D. Fiscalização, mas apenas conjecturas infundadas e que levaram em consideração as relações societárias entre a Impugnante e a sua matriz ao tempo em que desconsideraram as particularidades do negócio da Recorrente;

35. Considerando que cada DI representa hipoteticamente uma infração, verifica-se decadência parcial do crédito tributário relativo ao período de 01/2013 a 09/2013, nos termos do entendimento exarado pela própria Secretaria da Receita Federal do Brasil, em sua Solução de Consulta Interna COSIT n. 32/2013, a qual conclui que o prazo para efetuar o lançamento de multas relacionadas ao controle aduaneiro é de cinco anos, contado da data da infração;

36. Isso porque, no entendimento do Fisco, a natureza administrativo-tributária das multas relacionadas ao controle aduaneiro das importações permite que a elas se apliquem regras tributárias de constituição e cobrança do respectivo crédito, inclusive o rito estabelecido pelo Decreto-lei n. 70.235/72, mas não a regra de contagem do prazo decadencial prevista no inciso I do art. 173 do CTN, pois a norma aplicável à espécie, pelo critério da especialidade, é o art. 78 da Lei n. 4.502/64;

Por fim, requer:

a) a impugnação seja julgada PROCEDENTE a fim de que seja integralmente CANCELADO o auto de infração em tela, exonerando o crédito tributário em cobrança, seja por força dos argumentos trazidos na presente, em consonância à jurisprudência do CARF, seja em razão da aplicação do art. 112, II, do CTN;

b) subsidiariamente, caso não seja esse o entendimento da Turma Julgadora, requer o CANCELAMENTO PARCIAL do auto, (1) excluindo-se da base de cálculo da multa o valor de todas as DIs relacionadas às fls. 82/98 dos autos n. 10314.720713/2018-41 em que não haja comprovação da efetiva remessa de TODAS as mercadorias importadas para A100 ROW; (2) excluindo-se da base de cálculo da multa o valor de todas as DIs relacionadas às fls. 82/98 dos autos n. 10314.720713/2018-41 e que digam respeito à importações de peças e acessórios

comercializados no Brasil pela Impugnante, pelos motivos anteriormente expostos; (3) adequando-se a base de cálculo à realidade fático-econômica da Impugnante, face à desproporcionalidade e duplicidade da multa; (4) declarando-se a decadência parcial do crédito tributário, especificamente no período de 01/2013 a 09/2013.

A 6ª Turma da DRJ/REC, acórdão n.º 11-63.748, deu parcial provimento à impugnação, com decisão assim ementada:

OCULTAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO MEDIANTE FRAUDE OU SIMULAÇÃO. EFEITO.

A ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação caracteriza Dano ao Erário, infração punível com a pena de perdimento da mercadoria, que deve ser substituída pela multa igual ao valor aduaneiro, caso não seja possível realizar a sua apreensão.

INFRAÇÃO ADUANEIRA. DECADÊNCIA.

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário decorrente de infrações à legislação aduaneira extingue-se após cinco anos, contados da data da infração.

A decisão de piso exonerou o crédito tributário no valor de R\$ 11.242.466,68, em virtude do reconhecimento da ocorrência de decadência.

Em recurso voluntário, as Recorrentes ratificam suas razões da defesa anterior, acrescentando argumentos de nulidade da decisão de piso.

É o relatório.

Voto

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora.

RECURSO DE OFÍCIO

O recurso de ofício atende aos pressupostos legais de interposição, devendo ser conhecido.

A decisão de piso exonerou o crédito tributário no valor de R\$ 11.242.466,68, em virtude do reconhecimento da ocorrência de decadência. Entendeu que à penalidade objeto deste processo aplica-se o prazo do art. 139 do Decreto-Lei 37/66:

DL n.º 37/66

Art.138 - O direito de exigir o tributo extingue-se em 5 (cinco) anos, a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado. (Redação dada pelo Decreto-Lei n.º 2.472, de 01/09/1988)

Parágrafo único. Tratando-se de exigência de diferença de tributo, contar-se-á o prazo a partir do pagamento efetuado. (Redação dada pelo Decreto-Lei n.º 2.472, de 01/09/1988)

Art.139 - No mesmo prazo do artigo anterior se extingue o direito de impor penalidade, a contar da data da infração.

De fato, a possibilidade de impor multas relacionadas ao **controle aduaneiro** das importações rege-se pelas disposições do art. 139 do DL n.º 37/66, com início de contagem do prazo decadencial a partir da data da infração, que no presente caso, é a data do registro da DI.

Por isso, acertadamente a decisão de piso reconheceu a decadência de parte do período autuado:

A A100 ROW foi cientificada do auto de infração objeto deste processo em 05/11/2018, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem à e-fl. 3348, portanto, e tendo em vista que o lançamento só começa a ter eficácia quando regularmente notificado ao sujeito passivo, de se concluir que o direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários, decorrentes das infrações ocorridas antes de 05/11/2013, encontrava-se extinto.

Por sua vez a ZT BRAZIL foi cientificada do auto de infração em 07/11/2018, e-fls. 4045, assim, só poderá ser responsabilizada pelas infrações posteriores a 06/11/2013.

Desta forma, deverá ser excluído o crédito tributário referentes às declarações de importação listadas na tabela abaixo, registradas em datas anteriores a 07/11/2013, pois foram alcançadas pela decadência: (...)

Logo, deve ser retificado o valor do lançamento original do auto de infração de R\$ 33.095.560,34 para R\$ 21.853.093,66.

Por conseguinte, voto por negar provimento ao recurso de ofício.

RECURSOS VOLUNTÁRIOS

Os recursos voluntários são tempestivos e reúnem os pressupostos legais de interposição, deles, portanto, tomo conhecimento.

Nesta decisão, faz-se a análise conjunta dos Recursos Voluntários da A100 Row e da ZT Brazil.

Nulidades do auto de infração

Quanto às alegações de nulidade por ausência de provas e erro na indicação da sujeição passiva e da responsabilidade solidária, entendo que tais matérias confundem-se com o mérito.

Isso porque, tanto a caracterização da fraude quanto a atribuição da responsabilidade tributária no caso de interposição fraudulenta são objetos de produção probatória por parte da fiscalização, motivo pelo qual são questões que devem ser analisadas junto com o mérito, o que farei a seguir.

Nulidade da decisão de piso

As duas empresas sustentam a nulidade da decisão da DRJ por falta de análise dos argumentos e documentos, além de suposta inovação para a manutenção do auto de infração.

Entendo não ter havido máculas na decisão, porquanto o voto condutor colacionou e ratificou os argumentos da fiscalização, que julgou serem procedentes e com eles concordou integralmente.

Houve a devida motivação, bem como não se observa a ocorrência das hipóteses do art. 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972.

MÉRITO

Conforme relatado, trata-se de exigência de multa substitutiva do perdimento, aplicada com fundamento no art. 23, V, e §§ 1º a 3º, do Decreto-Lei n.º 1.455/1976, em virtude de acusação fiscal de interposição fraudulenta de terceiros em operação de comércio exterior.

Cumprido diferenciar a interposição fraudulenta comprovada e a presumida para corretamente valorar as provas produzidas nestes autos, o que faço a seguir.

I.a- Interposição fraudulenta comprovada

O art. 23 do Decreto-Lei n.º 1.455/1976 prescreve:

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 A pena prevista no § 1º converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida.

A interposição fraudulenta nas operações de comércio exterior, prevista no artigo 23, do Decreto Lei n.º 1.455/1976 e artigo 689, VI, § 3º e §3º-A do Regulamento Aduaneiro vigente (Decreto n.º 6.759/09), é definida como a participação de terceiro agente em operação de comércio exterior com o objetivo de ocultar o real vendedor, comprador ou o sujeito responsável pela operação, praticada mediante fraude ou simulação.

A penalidade cabível é a pena de perdimento, que será aplicada após o encerramento do procedimento especial competente.

A pena de perdimento também encontra guarida no art. 105 do Decreto-Lei n.º 37, de 1966:

Art. 105. Aplica-se a pena de perda da mercadoria:

VI – estrangeira ou nacional, na importação ou na exportação, se qualquer documento necessário ao seu embarque ou desembarque tiver sido falsificado ou adulterado;

O perdimento converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida (§ 1º e do art. 689, do Regulamento Aduaneiro). Essa multa será exigida mediante lançamento de ofício que será processado e julgado nos termos da legislação que rege a determinação e exigência dos demais créditos tributários da União (§ 2º art. 73 da Lei 10.833/2003).

A autoridade lançadora deve trazer elementos de prova para caracterização de interposição fraudulenta, uma vez que o ônus de provar recai sobre quem alega o fato ou o direito:

CPC/2015

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I – ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II – ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

A prova deve ser efetiva e inequívoca, dessa forma deve ser comprovado objetivamente o dano ao Erário mediante o cometimento da fraude ou simulação.

No que tange às infrações, o dolo e a culpa não podem ser presumidos, devem sim ser provados, conforme a lição de Paulo de Barros Carvalho¹:

Sendo assim, ao compor em linguagem o fato ilícito, além de referir os traços concretos que perfazem o resultado, a autoridade fiscal deve indicar o nexo entre a conduta do infrator e o efeito que provocou, ressaltando o elemento volitivo (dolo ou culpa, conforme o caso), justamente porque integram o vulto típico da infração.

A autuação fiscal por interposição comprovada refere-se a graves condutas fraudulentas imputadas ao contribuinte, por isso o auto de infração deve trazer todo o suporte documental para comprovação da ocorrência de tais condutas ilícitas.

I.b- Interposição fraudulenta presumida

A disposição legal do § 2º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976 prevê que a ausência de comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas operações de comércio exterior enseja o perdimento ou conversão em multa substitutiva. Trata-se de presunção legal.

Havendo tal presunção legal, cabe à autoridade administrativa apresentar provas do fato que enseja a aplicação dessa presunção, como ensina Fabiana Del Padre Tomé²:

¹ *Direito Tributário Linguagem e Método*. 6ª ed. São Paulo: Editora Noeses, 2015, p. 857.

Qualquer que seja a modalidade de presunção, é imprescindível a prova dos indícios para, a partir deles, demonstrar a existência de causalidade com o fato que se pretende dar por ocorrido. A diferença reside na circunstância de que, tratando-se da chamada presunção legal, a relação causal entre fato presumido e fato presumido dá-se no âmbito pré-legislativo. Identificando o aplicador do direito, no caso concreto, a situação prevista na hipótese da regra de presunção, há de concluir pela ocorrência do fato prescrito no consequente normativo: o fato presumido. A demonstração do fato presumido é condição inarredável para a constituição do fato presumido.

Por outro lado, a presunção é afastada sempre que a empresa autuada comprovar a origem, a disponibilidade e transferência dos recursos empregados na operação de comércio exterior.

I.c- Caracterização da Interposição Fraudulenta neste caso

A acusação fiscal é de que os pedidos e negociações de vendas feitas nos Estados Unidos eram anteriores às importações, configurando-se como importação por encomenda (“*as mercadorias importadas já tinham destino certo quando da sua importação*”). Logo, a ZT Brazil teria realizado importações por encomenda da real adquirente (A100 ROW).

Segundo a descrição do auto de infração, os dados coletados que caracterizariam que a autuada A100 Row se ocultou ao Fisco nas operações de importação conduzidas pela ZT Brazil, configurando dano ao Erário de forma **comprovada**, são os compilados abaixo:

- A ZT Brazil tem como sócio majoritário a empresa ZT SYSTEMS INC que possui 99,99% do seu capital social. Esta última tem domicílio no exterior e CNAE principal a fabricação de equipamentos de informática – 2621-3-00. Já a ZT Brazil dedica-se ao Comércio atacadista de equipamentos de informática – CNAE 4651-6-01 e está localizada em Jundiaí.

- Durante a diligência realizada no endereço da ZT Brazil constatou-se que não havia estoques (fotos).

- A ZT Brazil informou que todas as máquinas automáticas para processamento de dados (Servidores) fabricados pela ZT SYSTEM são fabricados sob encomenda, pois são baseados em especificações fornecidas pelos clientes. A ZT Brazil informou também que não possui estoques, não disponibiliza showroom, não mantém vendedores e atua como responsável pela importação e entrega dos produtos produzidos pela ZT SYSTEM nos EUA para os clientes no Brasil.

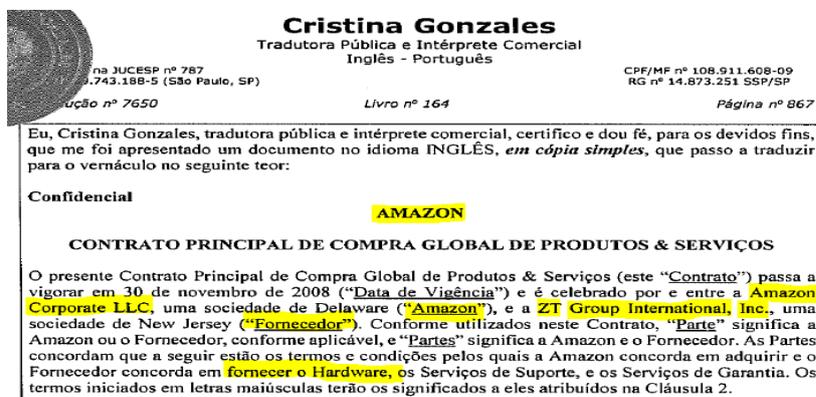
- A A100 Row declarou que um de seus fornecedores de “servidores” é a ZT Group.

- Ausência de estoques e estrutura de vendas (a ZT Brazil no período de 2013 a 2016 contou no máximo com três funcionários e não possui vendedores).

² A Prova no Direito Tributário. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 299-300.

- A AMAZON com sede nos EUA é sócia da A100 ROW do Brasil. Já AMAZON do Brasil e a A100 ROW do Brasil encontram-se estabelecidas no mesmo endereço.

- Há contrato entre a AMAZON e a ZT Group International Inc de fornecimento global:



- Há cláusula que levaria à conclusão de que os produtos são comprados sob encomenda, com inspeção e aceitação dos produtos por parte do comprador:

9. Inspeção e Aceitação.

9.1 A Amazon poderá inspecionar os Produtos a qualquer momento, e o Fornecedor irá conceder o acesso razoável e as instalações para qualquer inspeção conduzida antes da entrega.

9.2 O Fornecedor irá desenvolver protocolos de testes, procedimentos, roteiros de testes e casos de testes, incluindo os dados de testes a serem usados e os resultados esperados, para o teste dos Produtos de cada Configuração Padrão solicitados pela Amazon (cada um, um "Plano de Teste"). O Fornecedor irá entregar o respectivo Plano de Teste para a Amazon, para sua revisão e aprovação, no prazo de 10 Dias Úteis contados da aprovação da Configuração Padrão pela Amazon. Cada Plano de Teste irá, no mínimo, prever o teste pelo Fornecedor (incluindo o teste do Produto antes de seu envio e após ter sido instalado nas dependências da Amazon) suficiente para: (i) confirmar que o referido Produto esteja em conformidade com as Especificações e de outra forma esteja em consonância com a documentação dos Produtos incluídos na Configuração Padrão; e (ii) descobrir quaisquer defeitos ou déficits que possam ser razoavelmente descobertos com relação aos referidos Produtos, conforme instalados pela Amazon. Cada Plano de Teste irá exigir testes de unidades/cadeias, testes de sistemas integrados e testes de stress e carregamento.

- Há cláusula que vincula o fornecedor como o importador e exportador:

24. Leis de Exportação, Importação, Alfandegárias e Relacionadas. O Fornecedor irá entregar qualquer venda internacional de Produtos para a Amazon em termos *delivered-duty-paid* (DDP). O Fornecedor será o importador e o exportador registrado de todas essas operações, não irá listar a Amazon em nenhuma importação, exportação ou outra documentação alfandegária e será responsável por garantir que essas vendas internacionais observem toda a regulamentação de exportação e importação (incluindo, sem limitação, a licença de exportação, a declaração de exportação da transportadora, e a fatura de exportação). A Amazon irá cooperar com o Fornecedor e apresentar ao Fornecedor toda a documentação, informações ou outros materiais necessários para o cumprimento das regulamentações aplicáveis. Sem limitar o disposto acima, qualquer documento de exportação ou de importação deverá, entre outras matérias, separadamente listar e destacar o valor separado de cada item de hardware, software, instalação e qualquer serviço não tributável. O Fornecedor será exclusivamente responsável e irá defender, indenizar e eximir a Amazon de quaisquer responsabilidades ou danos decorrentes da violação pelo Fornecedor desta Cláusula 24, incluindo, mas sem limitação, quaisquer impostos, taxas, juros ou penalidades. Se a Amazon devolver qualquer

- Afirmou a fiscalização que: "A100 ROW e AMAZON são empresas vinculadas e que por vezes a primeira se nomeava com o mesmo nome da segunda. Obtendo-se também forte evidência de que nas importações da ZT BRAZIL para a real adquirente A100 ROW eram utilizadas as cláusulas do contrato firmado pela AMAZON com a ZT Group International, Inc."

A despeito dos elementos colacionados acima pela fiscalização, entendo que tais afirmações não constituem prova da ocorrência da fraude. Isso porque, o caso em análise refere-se a interposição fraudulenta comprovada, com a configuração que lhe é inerente, conforme tratado no **item I.a** retromencionado.

Então, compulsando todos os elementos (poucos) trazidos pela fiscalização em cotejo com a documentação apresentada pelas empresas recorrentes, é de se concluir que não há elementos nestes autos capazes de confirmar o quadro fraudulento apontado pela fiscalização, matéria totalmente vinculada à produção de prova pela autoridade administrativa. Explico:

- O contrato entre a AMAZON e a ZT Systems é datado de 30 de novembro de 2008, ao passo que a constituição da A100 Row se deu apenas no ano de 2010, em 28 de junho.

- Trata-se de um contrato entre empresas de personalidades jurídicas diferentes e constituídas sob a legislação de outro País.

- A relação exportador-importador da ZT Systems e a ZT Brazil é entre partes relacionadas, devendo-lhes ser aplicadas as normas específicas.

- Não se pode afirmar que tal contrato “guarda-chuva” entre a AMAZON e a ZT Systems tenha embasado especificamente as importações em questão.

- Não há provas da efetiva tratativa comercial da A100 Row com a ZT Systems (exportador).

- A A100 Row não foi a provedora dos recursos financeiros para a aquisição das mercadorias importadas. Não houve adiantamentos.

- Os pagamentos das compras pela A100 Row foram feitos após o recebimento em sua sede, com a devida nota fiscal de compra.

- Consta nos autos pedido de compras da A100 Row para a ZT Brazil.

- As exportações da ZT Systems para a ZT Brasil eram regidas pelos *incoterms* CPT (*carriage paid to* = vendedor contrata e paga o frete para levar as mercadorias até o local de destino) e CIP (*carriage and insurance paid to*=CPT acrescido do seguro).

- Não há qualquer prova de assunção de dívidas relacionadas às mercadorias importadas por parte da A100 Row.

- Não há prova de que a responsável pela condução da negociação e logística de transporte/seguro da mercadoria seja a A100 Row.

- Não há nos autos os pedidos e negociações de vendas feitas nos Estados Unidos anteriores às importações.

- Não há prova de que a A100 Row fazia os pedidos diretamente para a ZT Systems localizada nos EUA.

- Não há documentos nos autos em nome da A100 Row, que tenham sido emitidos no exterior em data antecedente à aquisição das mercadorias importadas.
- Não há prova da existência de conluio entre os supostos importador ostensivo e real adquirente na prática de ato fraudulento ou simulado.
- Todas as empresas possuem capacidade operacional, econômica e financeira, fato incontroverso.
- A fiscalização não aduziu nenhum indício de subfaturamento na revenda da mercadoria ao real adquirente, ou de revenda com prejuízo ou com lucro reduzido.
- Não há como se afirmar que a mercadoria não possa ser destinada à comercialização a qualquer cliente do mesmo ramo de atividade. Até porque as mercadorias de uma mesma DI foram destinadas a outras empresas além da A100 Row no Brasil.
- Não há compartilhamento de instalações, pessoas, bens e despesas entre a A100 Row e a ZT Brazil.
- A fiscalização não apontou na escrituração contábil e/ou fiscal da A100 Row nenhum pagamento anterior à emissão de nota de venda no mercado interno pela ZT Brazil.
- Não há qualquer acusação fiscal de que a nota fiscal emitida pelo importador ZT Brazil na saída de mercadoria em revenda à A100 Row tenha custo unitário inferior ao preço unitário consignado na respectiva nota fiscal de entrada.
- Não há pedidos de compra entre as empresas norte-americanas específicos para as importações em comento.
- A A100 Row pagou a ZT Brazil pela aquisição das mercadorias após a importação e entrega, o que se comprova pelos extratos bancários anexados aos autos.
- A falta de estoque da ZT Brazil, em fotos tiradas em 2017, não servem para atestar o contexto fático à época das operações de importação, em 2013 a 2016.
- A ZT Brazil emitiu notas de entrada com a operação “compra para comercialização”, tendo como remetente a ZT System.
- Nas notas de entrada emitidas pela ZT Brazil constaram vários produtos. E na DIs consta “placa mãe” para utilização em computadores e servidores para processamento de dados.
- Uma mesma DI da ZT Brazil gerou notas fiscais de entrada e notas fiscais de saída para outras empresas, não apenas para a A100 Row (ex. DI 1316827064, AKAMAI Tecnologia).
- Nas DIs consta que as mercadorias destinam-se à revenda.

- As DIs têm sempre como exportador a “ZT System”, mas os fabricantes são diversos (Ex. Caoheling Export; Ingrasys Technology; Sanyo Denki), localizados em países diferentes (ex. EUA e China).

- A ZT Brazil é inscrita no CADESP, contribuinte do ICMS na venda de mercadorias importadas.

- A A100 Row é inscrita no RADAR. Tem contratos com *tradings*, além de outros fornecedores. É habilitada para importações diretas.

- Não foi suscitada a acusação de nenhuma falsidade documental.

- A A100 Row não era a destinatária da totalidade das mercadorias revendidas.

Considerando o império da estrita legalidade, tipicidade tributária, motivação do lançamento tributário, devido processo legal e ampla defesa, diante da gravidade da fraude aduaneira imputada às Recorrentes, o lançamento tributário desprovido de provas deve ser declarado nulo, por vício material.

Por conseguinte, deve ser cancelada a multa aplicada, diante da total ausência dos pressupostos legais para sua aplicação, bem como a atribuição da sujeição passiva por responsabilidade.

Os demais argumentos ofertados pelas empresas perdem seus objetos em face da questão principal controvertida de mérito lhe ser favorável.

Conclusão

Do exposto, voto por negar provimento ao recurso de ofício e dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora