



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10314.724206/2015-33  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3302-004.441 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 29 de junho de 2017  
**Matéria** II - AUTO DE INFRAÇÃO  
**Recorrente** PEARSON EDUCATION DO BRASIL S/A.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II**

Período de apuração: 09/05/2012 a 26/05/2014

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE DE TERCEIROS. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE PRESUMIDA E COMPROVADA. DIFERENÇA.

Quanto a forma de comprovação, a interposição fraudulenta de terceiros na operação de importação classifica-se em comprovada (ou direta) ou presumida (ou indireta). A interposição fraudulenta comprovada é aquela em que há a comprovação da pessoa jurídica acobertada, enquanto que a interposição fraudulenta presumida é aquela em que não há identificação da pessoa jurídica ocultada pelo pessoa jurídica importadora que não comprova a origem, a disponibilidade e a transferência lícita dos recursos empregados na operação de importação.

DANO AO ERÁRIO. CARACTERIZAÇÃO POR DISPOSIÇÃO LEGAL. COMPROVADA A INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE. OCORRÊNCIA.

Caracteriza dano ao erário a importação de mercadoria com a ocultação do real comprador, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 09/05/2012 a 26/05/2014

DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA POR INFRAÇÕES. DA SUJEIÇÃO PASSIVA.

Respondem de forma conjunta ou isoladamente, o importador e o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por conta e ordem deste, por intermédio de pessoa jurídica importadora, não cabendo benefício de ordem.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 09/05/2012 a 26/05/2014

AUTO DE INFRAÇÃO. ADEQUADA DESCRIÇÃO DOS FATOS E ENQUADRAMENTO LEGAL. DECLARAÇÃO DE NULIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

Não é passível de nulidade, por cerceamento do direito de defesa ou falta de motivação, o auto de infração em que há precisa descrição dos fatos e adequado e correto enquadramento legal.

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. FUNDAMENTO JURÍDICO IDÊNTICO AO AUTUAÇÃO. NULIDADE POR MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. IMPOSSIBILIDADE.

Não é passível de nulidade, por mudança de critério jurídico, a decisão de primeira instância que adotou o mesmo fundamento jurídico registrado na autuação.

Recurso Voluntário Negado.

Recurso Voluntário Negado

Crédito Tributário Mantido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento aos recursos voluntários, vencida a Conselheira Lenisa Rodrigues Prado que dava provimento aos recursos e os Conselheiros José Fernandes do Nascimento e José Renato Pereira de Deus, que acolhiam a preliminar de ilegitimidade passiva da JM. Designada a Conselheira Maria do Socorro Ferreira Aguiar para redigir o voto vencedor quanto à legitimidade passiva da JM e o Conselheiro José Fernandes do Nascimento para redigir o voto vencedor quanto às demais matérias.

*[assinado digitalmente]*

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente.

*[assinado digitalmente]*

Lenisa Rodrigues Prado - Relatora

*[Assinado digitalmente]*

Maria do Socorro Ferreira Aguiar - Redatora designada

*[Assinado digitalmente]*

José Fernandes do Nascimento - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Paulo Guilherme Déroulède, José Fernandes do Nascimento, José Renato Pereira de Deus, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Lenisa Rodrigues Prado, Charles Pereira Nunes, Sarah Maria Linhares de Araújo e Walker Araújo.

## **Relatório**

Trata-se de auto de infração lavrado em desfavor das ora recorrentes em decorrência da constatação que a contribuinte JM Soluções Exportação e Importação Ltda não seria a real adquirente das mercadorias por ela importadas, e que atuaria como interposta pessoa em operações de comércio exterior em favor da contribuinte Pearson Education do Brasil S.A.. Diante dos fatos apontados pela autoridade fiscal, foi imposta a multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas em substituição a pena de perdimento, o que corresponde ao montante de R\$ 27.982.327,60.

Tomo de empréstimo o relatório apresentado na oportunidade do julgamento da impugnação da contribuinte:

*"O presente procedimento originou-se do resultado do procedimento especial de fiscalização aduaneira regido pela IN SRF nº 228/2002 que concluiu que a empresa JM SOLUÇÕES EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA CNPJ 08.045.610/0001-13, praticava interposição fraudulenta com objetivo de ocultar o real adquirente das mercadorias importadas em seu nome, sendo comprovado que a real adquirente é a empresa MULTI BRASIL, que foi sucedida pela PEARSON.*

*Face ao que determina o art. 23, inciso V, c/c o §3º, do Decreto-Lei nº 1.455, de 07 de abril de 1976, foi lavrado o presente Auto de Infração para a aplicação de multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas pela impossibilidade de apreensão de tais mercadorias.*

*A empresa PEARSON EDUCATION DO BRASIL S.A. foi cientificada do Auto de Infração por via eletrônica, em 15/10/2015 (fls. 1.886).*

*A empresa JM SOLUÇÕES EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA foi cientificada do Auto de Infração, via Aviso de Recebimento, em 16/10/2015" (fls. 1.886).*

*A empresa PEARSON EDUCATION DO BRASIL S.A. protocolizou impugnação, tempestivamente em 13/11/2015, na forma do artigo 56 do Decreto nº 7.574/2011, de fls. 1.893 à 1.952, instaurando assim a fase litigiosa do procedimento. O impugnante em sua defesa alegou os seguintes pontos:*

*(i) A arguição de nulidade do lançamento pela ausência da subsunção do fato à norma;*

*(ii) A arguição de real existência e funcionamento da empresa JM soluções no endereço cadastral da receita Federal;*

*(iii) A arguição de capacidade econômico-financeira da JM SOLUÇÕES atestado pela Receita Federal;*

*(iv) A dinâmica da operação: origem e aplicação dos recursos, regularidade das operações e inocorrência de fraude;*

(v) *A arguição de demonstração da origem dos recursos utilizados pela JM SOLUÇÕES;*

(vi) *A arguição de inexistência de fraude ou simulação e da ausência de sua caracterização;*

(vii) *A arguição de inexistência da tipificação da conduta da impugnante;*

(viii) *A arguição de inexistência de dano ao Erário.*

*\* DO PEDIDO*

*As razões fáticas e jurídicas apresentadas nesta peça defensoria levam à indubitável e cristalina conclusão de que não pode prevalecer o Auto de Infração lavrado em face da Impugnante para imposição da multa de perdimento de bens.*

*Assim é que, com fundamento em todos os dispositivos legais e constitucionais invocados na presente Impugnação, bem assim nos princípios nesta peça referenciados, requer a Impugnante:*

*Seja declarada a NULIDADE do presente Auto de Infração, uma vez que não especificou a conduta dolosa da Impugnante que levaria à tipificação da ocultação na operação de importação.*

*Caso não seja acolhida a preliminar de nulidade, o que se admite para argumentar, que seja dado INTEGRAL PROVIMENTO à presente Impugnação para cancelar o Auto de Infração e, conseqüentemente, a multa alternativa à pena de perdimento de bens aplicada contra a Impugnante.*

*Por fim, a Impugnante requer o direito de provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente a juntada de novos documentos, caso seja necessário.*

*A empresa JM SOLUÇÕES EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA protocolizou impugnação, tempestivamente em 13/11/2015, na forma do artigo 56 do Decreto nº 7.574/2011, de fls. 2.987 à 3.056.*

*O impugnante em sua defesa alegou os seguintes pontos:*

*A argüição de impossibilidade da indicação da ora impugnante 'JM SOLUÇÕES' como responsável solidária por já ter sofrido a punição prevista no artigo 33 da Lei n. 11.488/2007;*

*\* DO PEDIDO*

*As razões fáticas e jurídicas apresentadas nesta peça defensiva levam à indubitável e cristalina conclusão de que não pode prevalecer o Auto de Infração lavrado em face da Impugnante para imposição da multa de perdimento de bens.*

*Assim é que, com fundamento em todos os dispositivos legais e constitucionais invocados na presente Impugnação, bem assim nos princípios nesta peça referenciados, requer a Impugnante:*

*Seja excluída do pólo passivo da presente autuação, em virtude de já ter sido punida com a penalidade específica do 33 da Lei n.º 11.488/2007 em outro processo administrativo, relativa às importações ocorridas entre maio/2012 e maio/2014, para as quais teria figurado como interposta pessoa;*

*Seja declarada a NULIDADE do presente Auto de Infração, uma vez que não especificou a conduta dolosa da Impugnante e da devedora principal que levaria à tipificação da ocultação na operação de importação;*

*Caso não a Impugnante excluída do pólo passivo ou não seja acolhida a preliminar de nulidade, o que se admite para argumentar, que seja dado INTEGRAL PROVIMENTO à presente Impugnação para cancelar o Auto de Infração e, conseqüentemente, a multa alternativa à pena de perdimento de bens aplicada contra a Impugnante.*

*Por fim, a Impugnante requer o direito de provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente a juntada de novos documentos, caso seja necessário.*

*A 23ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento em São Paulo decidiu baixar os presentes autos em diligência, através da Resolução nº 16.000.611, de 15 de dezembro de 2015, indagando à autoridade preparadora o seguinte:*

**\* Quanto a comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na importação**

*Os documentos juntados à impugnação da empresa JM SOLUÇÕES (em particular os Documentos do anexo 10) são suficientes para a **comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas operações de importação em análise pela presente ação fiscal?***

*Os documentos juntados à impugnação da empresa JM SOLUÇÕES (em particular os Documentos do anexo 10) demonstram o regular trânsito dos recursos pela conta corrente da empresa para adimplir o FECHAMENTO DO CÂMBIO nas operações de importação em análise pela presente ação fiscal?*

*O aporte de R\$ 7.000.000,00 feito por sua sócia VCCL PARTICIPAÇÕES está regularmente contabilizado e esse montante se prestou a adimplir a primeira importação de bens junto à empresa KOMPORT no valor total de R\$ 5.572.375,50?*

*a. Essa transação está devidamente contabilizada e demonstrada nos extratos bancários da empresa JM SOLUÇÕES, de modo a atender o preceito do **trinômio origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados** nas operações de importação em análise pela presente ação fiscal?*

*4. O saldo desses recursos aportados e não consumidos na primeira importação somados ao resultado positivo auferido na revenda dos produtos da primeira importação, **adimpliram** a segunda importação de bens junto à empresa KOMPORT no valor total de R\$ 4.246.878,92?*

*a. Essa transação está devidamente contabilizada e demonstrada nos extratos bancários da empresa JM SOLUÇÕES, de modo a atender o preceito do **trinômio origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados** nas operações de importação em análise pela presente ação fiscal?*

*5. O saldo dos recursos aportados e não consumidos na primeira importação somados aos resultados positivos auferidos na revenda dos produtos da primeira e segunda importações, **adimpliram** a terceira importação de bens junto à empresa KOMPORT no valor total de R\$ 3.668.983,64*

*a. Essa transação está devidamente contabilizada e demonstrada nos extratos bancários da empresa JM SOLUÇÕES, de modo a atender o preceito do **trinômio origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados** nas operações de importação em análise pela presente ação fiscal?*

*6. Para as demais análises referentes aos documentos juntados à impugnação da empresa JM SOLUÇÕES (em particular os Documentos do anexo 10) faça as considerações que julgar necessário.*

**\* Quanto ao Processo Administrativo N.º 10314.727.979/2014-91:**

*A infração por "ocultação do sujeito passivo", tipificada no inciso V, do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76, que pauta a exigência do presente Auto de Infração, é concomitante com a infração por "cessão de nome", infração tipificada no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, pois o **importador de direito** (interposta pessoa) **CEDE O NOME** para o **importador de fato** (sujeito passivo oculto).*

*Se a autoridade preparadora entende que existiu prática de interposição fraudulenta de terceiros, na forma do inciso V, do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76, **por força do dever de ofício** deve proceder o lançamento da multa referente a infração por "cessão de nome" tipificada no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007.*

*A reunião dos dois processos é fundamental, por força do instituto da CONEXÃO, previsto no artigo do Código Processo Civil - de uso subsidiário ao Decreto nº 70.235/72 - a fim de se evitar decisões de MÉRITO conflitantes.*

*Procede a afirmação de que o Processo Administrativo N.º 10314.727.979/2014-91 é referente à infração por "cessão de nome" tipificada no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007 e guarda relação com a presente ação fiscal?*

*Em caso positivo, informar a sua situação e sua localização.*

*Se o processo ainda estiver junto à autoridade preparadora, que esse seja remetido à 23ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento em São Paulo.*

*Findada a instrução, intimou-se a parte interessada, por via eletrônica em 25/05/2016, (folhas 4.327) concedido o prazo de 30 (trinta) dias para manifestação, em atenção ao art. 28 da Lei No. 9.784/99 c/c art. 35, Parágrafo único do Decreto 7.574/2011.*

*A parte interessada se manifestou no sentido de reforçar as alegações já apresentadas na impugnação.*

*É assinalado que a parte interessada, em 18/07/2016, apresentou Opinião Técnica elaborada pela EY que responde, a partir dos elementos probatórios constantes do processo, positivamente a todos os questionamentos suscitados pela DRJ no tocante ao trinômio origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na importação".*

A instância de origem julgou improcedente a impugnação apresentada pela ora recorrente, em acórdão que resultou na seguinte ementa:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II**

*Data do fato gerador: 05/05/2009*

*Dano ao Erário por infração de ocultação do verdadeiro interessado nas importações, mediante o uso de interposta pessoa.*

*Pena de perdimento das mercadorias, comutada em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria.*

*O objetivo pretendido pelos interessados atentou contra a legislação do comércio exterior por ocultar o real adquirente das mercadorias estrangeiras e conseqüentemente afastá-lo de toda e qualquer obrigação cível ou penal decorrente do ingresso de tais mercadorias no país.*

*A atuação da empresa interposta em importação tem regramento próprio, devendo observar os ditames da legislação sob o risco de configuração de prática efetiva da interposição fraudulenta de terceiros.*

*A aplicação da pena de perdimento não deriva da sonegação de tributos, muito embora tal fato possa se constatar como efeito subsidiário, mas da burla aos controles aduaneiros, já que é o objetivo traçado pela Receita Federal do Brasil possuir controle absoluto sobre o destino de todos os bens importados por empresas nacionais.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

Irresignada, as contribuintes interpuseram recursos voluntários, o que ensejou a subida dos autos do processo a este Conselho.

É o relatório.

**Voto Vencido**

Conselheira Lenisa Rodrigues Prado, Relatora

A contribuinte Pearson Education do Brasil S.A. foi intimada sobre os termos insertos no acórdão proferido pela instância de origem em 10/08/2016<sup>1</sup>, e interpôs o tempestivamente o recurso voluntário em 05/09/2016 (fls. 4521/4592), conforme atesta o Termo de Solicitação de Juntada (fl.4520).

A empresa J M Solução Exportação e Importação foi intimada sobre o teor do acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamentos em São Paulo em 17/08/2016 (Aviso de Recebimento Postal à folha 4508, e protocolizou o seu recurso voluntário (fls.4799/4884) em 08/09/2016, conforme consta no Termo de Análise de Solicitação de Juntada à folha 5015 dos autos eletrônicos.

---

<sup>1</sup> Termo de Abertura de Documento acostado à folha 4515, e a mesma data está registrada no Termo de Ciência por Abertura de Mensagem, à folha 4517.



Presentes os pressupostos extrínsecos de admissibilidade dos recursos, passo a examiná-los.

## **1. RECURSO VOLUNTÁRIO APRESENTADO PELA PEARSON EDUCATION DO BRASIL S.A.**

A recorrente esclarece que a autuação fiscal foi contra si lavrada e, solidariamente, também foi processada e apenada a contribuinte JM Soluções Exportação e Importação, pois, de acordo com os fundamentos apresentados pela autoridade fiscal, a JM Soluções teria ocultado a Multi Brasil Franqueadora e Participações Ltda (a quem a Pearson Education sucedeu através de incorporação).

A recorrente Pearson informa que no ano de 2014 adquiriu a empresa VCCL Participações S.A., passando a deter o controle acionário do grupo Multi Brasil que é composto por escolas de idioma e cursos profissionalizantes como a *Wizard*, *Yázigi*, *Skill*, *Microlins*, dentre outras. Um dos atributos que diferenciam as suas escolas de outras no mercado brasileiro é a disponibilização para seus franqueados de dispositivos óticos para a leitura dos textos contidos nos livros didáticos utilizados pelos alunos da rede.

Para promover a importação desses aparelhos a recorrente<sup>2</sup> optou por adquirir a JM Soluções no ano de 2011, que é pessoa jurídica que já tinha o propósito promover operações de comércio exterior (e, por tal motivo, já detinha o registro e habilitação no Siscomex, bem como todos os demais requisitos legais). Com a aquisição da JM Soluções, esta foi posicionada como a empresa importadora do grupo.

Com efeito, visando a consecução regular de sua finalidade, a JM Soluções promoveu, entre maio de 2012 e maio de 2014 as importações, tanto na modalidade por encomenda, como na modalidade por conta e ordem, das *canetas leitoras* e *cartões* utilizados pela Pearson em suas atividades de ensino.

Os produtos foram importados pela Recorrente por intermédio da importadora Komport. Os produtos foram, após o desembaraço aduaneiro, adquiridos pela Multi Brasil (atual Pearson), não existindo nenhuma irregularidade nessa operação.

A JM Soluções e a Multi Brasil tinham como quotistas a mesma pessoa jurídica - VCCL Participações - e faziam parte do mesmo grupo empresarial (antigo Grupo Multi Brasil) e realizavam as operações comerciais de venda e compra das mercadorias importadas pela JM Soluções. Desse modo, nas palavras da Recorrente, não há como prosperar a alegada ocultação.

Esclarece ainda que:

*"Não há dúvida, inclusive é fato incontroverso trazido pelo próprio Agente Fiscal, de que a JM Soluções e a Multi Brasil eram pessoas jurídicas 'irmãs' com a mesma composição acionária. De fato, a empresa VCCL Participações detinha 100% do capital acionário da JM Soluções e 100% da Multi Brasil à época das operações de importação, conforme atestado no relatório fiscal da autuação. Conforme comprovado pela*

---

<sup>2</sup> À época dos fatos a controladora - VCCL Participações S.A. - foi quem promoveu a negociação de compra da empresa JM Soluções.

*Recorrente em sua Impugnação, a ligação societária existente entre as empresas (mesmo quotista) sempre esteve aberta para o conhecimento do Fisco, nunca tendo sido ocultada, pois devidamente registrada na Junta Comercial do Estado de São Paulo, conforme Ficha Cadastral anexa (doc. 6 impugnação). Portanto, a JM Soluções e a Recorrente, à época Multi Brasil, tinham como quotistas a mesma pessoa jurídica (VCCL Participações, adquirida pela Recorrente em 2014), faziam parte do mesmo grupo empresarial (antigo Grupo Multi Brasil) e realizavam operações comerciais de venda e compra das mercadorias importadas pela JM Soluções*

(...)

*Importante destacar que dentro da autonomia privada o Grupo se estruturou para ter uma empresa para fazer as importações - a JM - e, no caso, essa empresa não poderia vender diretamente as canetas para a rede franqueada, porque a rede franqueada mantinha contratos de franquia com a empresa MULTI. Assim, na estrutura do Grupo, havia uma empresa importadora (dentre as outras empresas que compunham o Grupo) e tal forma de composição, de forma alguma, pode ser considerada ilícita não oponível ao Fisco".*

Apresentados os esclarecimentos, passou a tecer considerações sobre seus argumentos de defesa.

## **1.1. PRELIMINARES.**

### **1.1.1. NULIDADE DO LANÇAMENTO PELA AUSÊNCIA DA SUBSUNÇÃO DO FATO À NORMA - INADEQUADA FUNDAMENTAÇÃO LEGAL.**

A recorrente sustenta que a imprecisão no enquadramento e a ausência de comprovação da fraude ou simulação supostamente praticadas é causa de nulidade por violação aos Princípios constitucionais do Contraditório e da Ampla Defesa.

A nulidade da autuação fiscal está, de acordo com a contribuinte, no fato de ter sido a ela atribuída a prática do ilícito descrito no inciso V do art. 23 do Decreto- Lei n. 1.455/1976<sup>3</sup>, onde está descrita a infração da interposição fraudulenta direta, porém não há a indicação de atos que configurem fraude ou dolo por parte da recorrente.

E a motivação apresentada pela autoridade é inadequada, já que:

*"alegou a fiscalização em seu relatório fiscal que a origem dos recursos da JM Soluções vem dos aportes de sua quotista VCCL e que a JM não comprovou a origem dos recursos que foram utilizados para realização das operações de importação ocorridas entre maio de 2012 e maio de 2014 - o que ensejaria a interposição fraudulenta pelo modo presumido".*

A contribuinte sintetiza a lógica apresentada para demonstrar a nulidade da autuação da seguinte maneira:

---

<sup>3</sup> 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.

*"I. Ausência de enquadramento legal pelo Agente Fiscal, na medida em que não especificou se a alegada conduta da interposição fraudulenta foi realizada de forma presumida ou direta. Essa ausência de tipificação configura o cerceamento de defesa na medida em que o Contribuinte não teve ciência da conduta tida como típica bem como do eventual critério objetivo que ensejou a interposição do Agente de que a Recorrente agiu com fraude, dolo ou simulação.*

*II. Há incorreção no cotejo entre a norma tributária (hipótese de incidência) com o fato jurídico tributário".*

A recorrente afirma, ainda, que o fato da instância de origem ter convertido o julgamento da impugnação em diligência reforça tal alegação, já que o motivo para tal providência foi a necessidade de se afastar a hipótese de interposição fraudulenta na modalidade presumida, o que foi efetivamente alegada no lançamento.

Por esses motivos a recorrente afirma que o lançamento deveria ter sido declarado nulo pela DRJ, já que inexistente a indispensável especificação da conduta típica, o que resulta em preterimento ao direito de defesa, o que viola o art. 59 do Decreto n. 70.235/1972<sup>4</sup>.

Eu concordo com a alegação da contribuinte, porque a fundamentação inserta no auto de infração é no sentido de conformar a prática da interposição fraudulenta direta, mas, percebe-se a pretensão da autoridade preparadora em descaracterizar a fiscalização para tipificar a conduta da recorrente como interposição fraudulenta presumida. Tal esforço importa em evidente cerceamento de direito de defesa e resulta na hipótese prevista no art. 59 do Decreto n. 70.235/1972.

Apesar de reconhecer a nulidade, ultrapasso esse momento para avaliar o mérito do recurso voluntário.

### **1.1.2. NULIDADE DA DECISÃO DA DRJ POR ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO JURÍDICO DO LANÇAMENTO.**

A recorrente alega que os termos contidos na decisão proferida pela instância de origem demonstram que aqueles julgadores empenharam-se para demonstrar que "*as operações realizadas pela Recorrente visavam ocultar o real adquirente das mercadorias, sem que tal alegação tivesse constatado expressamente do lançamento*".

Aduz que:

*"(...) o Acórdão Recorrido alterou o critério jurídico do lançamento, em função da diligência realizada que afastou a tipificação da interposição fraudulenta pela forma presumida e, em razão do parecer fiscal que pretendeu 'consertar' o lançamento indicando diversas supostas condutas que poderiam tipificar o dolo.*

---

<sup>4</sup> Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

*A diligência resultou da necessidade de complementação de informações, à vista da juntada, pela Recorrente, de uma série de documentos que comprovam a regularidade das operações de importação/aquisições de mercadorias.*

*Ocorre que ao examinar os quesitos elaborados pela C. Turma de Julgamento, a autoridade preparadora exorbitou dos objetivos da diligência, pois apresentou respostas que ultrapassaram o escopo das perguntas elaboradas pela DTJ".*

E conclui que ao acatar o que fora alegado pela autoridade preparadora na resposta a diligência determinada, a turma julgadora alterou o critério jurídico do lançamento que não descreveu a conduta típica dolosa supostamente praticada pela Recorrente. Tal vício, de acordo com a recorrente, contamina a decisão proferida pela DRJ resultando em sua nulidade, o que enseja a devolução dos autos para aquele tribunal, para que novo julgamento seja proferido.

## **1.2. MÉRITO**

### **1.2.1. DAS EQUIVOCADAS PREMISSAS DA AUTUAÇÃO:**

A recorrente apresenta os principais desacertos da autuação fiscal e os fatos que fundamentam a sua opinião. Trago, de forma sucinta, os principais argumentos e esclarecimentos:

#### **1.2.1.1. DA REAL EXISTÊNCIA E FUNCIONAMENTO DA JM SOLUÇÕES NO ENDEREÇO CADASTRAL DA RECEITA FEDERAL.**

**Equívoco:** *"A JM Soluções não demonstrou que está localizada no endereço informado à Receita Federal (foi identificada a empresa 'Multi Holding Educação') e que realmente está em pleno funcionamento e, por isso, o CNPJ da empresa (...) foi declarado INAPTO".*

**Esclarecimentos:** A Recorrente acostou a impugnação fotos e documentos que confirmam que a JM Soluções rotineiramente utiliza o imóvel informado em seu cadastro. Apesar de ter sido comprovada a regularidade e veracidade das informações contidas em seu cadastro, foi declarada inapta (de acordo com a IN SRF 228/2002). A declaração de inaptidão do CNPJ da JM Soluções é objeto de mandado de segurança<sup>5</sup> impetrado na esfera judicial ainda não decidido definitivamente. Informa que recentemente a Receita Federal encaminhou, através de Aviso de Recebimento Postal, intimação sobre o acórdão recorrido e que retornou válido, demonstrando que a própria autoridade reconhece válido e legítimo o endereço da contribuinte.

#### **1.2.1.2. DA CAPACIDADE ECONÔMICO-FINANCEIRA DA JM SOLUÇÕES ATESTADO PELA RECEITA FEDERAL EM TERMO DE DILIGÊNCIA FISCAL.**

**Equívoco:** *"A origem dos recursos da JM Soluções vem dos aportes de sua quotista VCCL de tal modo que numa equivocada conclusão, a fiscalização entendeu que a JM Soluções não*

---

<sup>5</sup> Mandado de Segurança n. 0009462-67.2015.4.036100, que tramita perante a 7ª Vara Federal Cível da Capital. A recorrente esclarece que também estão presentes neste *writ* as provas que são passíveis de desconstituir a declaração, tais como: (i) intimações de despacho endereçados à JM Soluções no mesmo endereço que consta no CNPJ após a declaração de inaptidão, onde, se demonstra o paradoxo entre as intimações fiscais endereçadas ao único endereço da JM sendo este o mesmo local onde supostamente a empresa não foi encontrada e que motivou a declaração de inaptidão; (ii) despacho da Receita Federal deferindo o aumento do limite do RADAR da JM, comprovando, que o próprio ente reconhece a existência da empresa e sua regularidade na prática de operações de comércio exterior; e (iii) fotos do local demonstrando a existência da JM em espaço compartilhado com as empresas do grupo "Multi Holding", atualmente sucedida pela Pearson.

*comprovou a origem dos recursos que foram utilizados para realização das operações de importação ocorridas entre maio de 2012 e maio de 2014".*

**Esclarecimentos:** Houve a comprovação a origem dos recursos financeiros utilizados pela JM Soluções nas operações de importação, conforme reconhece o auditor fiscal em seu relatório, bem como está demonstrado no Relatório Técnico Pericial produzido por auditoria independente e acostado aos autos. São os fatos que corroboram a defesa da contribuinte:

\* Aporte de capital no montante de R\$ 7.000.000,00 feito por sua sócia VCCL Participações antes da realização da primeira importação (doc. 10-b da Impugnação);

\* Com os recursos desse aporte, foi feita a primeira importação de bens junto à empresa Komport no valor total de R\$ 5.572.375, 50, os quais foram revendidos à Multi Brasil pelo valor de R\$ 6.292.539,36 (doc. 10-c da Impugnação);

\* Com o saldo dos recursos aportados e não consumidos na primeira importação somados ao resultado positivo auferido na revenda dos produtos da primeira importação, foi feita a segunda importação de bens junto à empresa KOMPORT pelo valor de R\$ 4.246.878,92, os quais foram revendidos à Multi Brasil pelo valor de R\$ 5.650.812,50 (doc. 10-d da Impugnação);

\* Com o saldo dos recursos aportados e não consumidos na primeira importação somados aos resultados positivos auferidos na revenda dos produtos da primeira e segunda importações, foi feita a terceira importação de bens junto à empresa Komport no valor total de R\$ 3.668.983,64, os quais foram revendidos à Multi Brasil pelo valor de R\$ 4.298.102,58 (doc. 10-e da Impugnação).

\* E com essa dinâmica ocorreram as demais operações de importação e subsequente revenda. Esse ciclo foi interrompido com a decretação de inaptidão do CNPJ da JM Soluções e, até esse momento de ruptura, o saldo positivo era de R\$ 10.395.159,39 (docs. 10 e 10-a da Impugnação).

Esclarece, ainda, que as informações apresentadas em resposta a Resolução n. 16.000.611 (15/12/2015) repisam todos os esclarecimentos aqui transcritos. A crítica feita pela recorrente é que, ao apresentar as respostas aos quesitos da diligência ordenada, a autoridade preparadora dedica "13 páginas do seu Parecer para justificar que o fundamento da autuação seria o da interposição fraudulenta na modalidade direta, qual seja, aquela que em que necessariamente, deve-se provar a fraude ou a simulação".

### **1.2.1.3. DA INEXISTÊNCIA DA TIPIFICAÇÃO DA CONDUTA ATRIBUÍDA À RECORRENTE.**

**Equívoco:** "Teria sido incluída, nas Declarações de Importação relativas às mercadorias importadas por encomenda da JM Soluções, a falsa informação sobre a encomendante, pois, na verdade, o real destinatário das importações seria a Multi Brasil."

**Esclarecimentos:** Não há qualquer falsidade nas informações registradas nas Declarações de Importação, já que o real destinatário das mercadorias é a JM Soluções. A autoridade fiscal, sequer a turma julgadora na origem, conseguiram apresentar elementos que comprovassem o dolo na operação de importação regularmente executada pela JM Soluções. Afirma:

*"Ocorre que, a JM Soluções nunca funcionou com o intuito de servir de interposta pessoa, de forma fraudulenta e orientada a ocultar a Recorrente, nas operações de importação de mercadorias destinadas à Multi Brasil, incorporada pela Recorrente.*

*Para a conformação do 'intuito de fraude', como inclusive já foi alegado em sede de preliminar, essencial se faz a presença de determinados requisitos: é necessário o **exato enquadramento em qualquer das condutas tipificadas na Lei n. 4.502/64**, e, além disso, deve restar provado o dolo na conduta do agente, elemento este que consta de todas as descrições dos artigos 71, 72 e 73 da Lei n. 4.502/64.*

*Enfim, patente a impossibilidade de enquadramento da Recorrente nas condutas pela Lei n. 4.502/64, daí porque se faz imperiosa a decretação da insubsistência da pena de perdimento dos bens adquiridos da empresa JM Soluções e revendidos à Recorrente entre os anos de 2012 a 2014.*

*(...)*

*Ademais, é tão confuso o argumento do Acórdão, que pode até mesmo ser adotado, para concluir que o caso concreto não está tipificada a conduta prevista no inciso V do artigo 23 do Decreto-Lei n. 1.455/1976 porque não foi constatado um liame 'doloso' entre a JM Soluções e a Multi (atual Pearson)"*

#### **1.2.1.4. GRUPO ECONÔMICO E A ALEGAÇÃO DA OCULTAÇÃO. DOIS ELEMENTOS CONTRADITÓRIOS PARA A CONFIGURAÇÃO DA INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA.**

**Equívoco:** *"A empresa Multi Brasil é a real adquirente das mercadorias nas operações de importação (sujeito passivo oculto), e a sua ocultação é realizada, de forma intencional, com o fim de que esta deixe de recolher o IPI sobre o valor integral das vendas aos seus franqueados e não se submeta à fiscalização e controle aduaneiro".*

**Esclarecimentos:** *O fato da JM Soluções vender os produtos importados para a Multi Brasil não é motivo apto a comprovar a simulação pretendida, "até porque não faria qualquer sentido operacional que a empresa importadora do Grupo realizasse a venda direta das mercadorias aos franqueados, mas sim a empresa franqueadora (Multi Brasil) a fim de evitar que o faturamento fosse cindido em várias empresas".*

#### **1.2.1.5. DA IMPROCEDÊNCIA DAS ALEGAÇÕES FISCAIS E DA DRJ QUANTO À EXISTÊNCIA DE FRAUDE OU SIMULAÇÃO.**

**Equívoco:** *"Os argumentos fiscais, em tese (e apesar do quanto alegado em sede de preliminar), em conjunto com a decisão da DRJ direcionaram a presente autuação para a fundamentação da infração descrita no caput do inciso V do artigo 23 do Decreto-Lei n. 1.455/1976, que é relativa à modalidade direta de interposição fraudulenta".*

**Esclarecimentos:** *A autoridade preparadora, ao responder a diligência ordenada, pretendeu criar um contexto de fraude - não apresentado no auto de infração - para manter a autuação. No entanto, não há provas nos autos sobre a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, que são elementos essenciais para a manutenção da exigência.*

E esclarece, mais uma vez, que:

*"A Recorrente nunca pretendeu se ocultar nas operações de importação realizadas entre a importadora Komport e a encomendante JM Soluções mediante interposição fraudulenta desta última, pois todas as suas operações sempre foram: ostensivas, regulares, legítimas, e declaradas ao Fisco, e as obrigações principais e acessórias devidamente cumpridas e todos os seus atos sempre foram pautados na boa-fé. Não houve a utilização de laranjas ou empresas de fachada ou fantasmas, ao contrário, são elas parte de um mesmo grupo econômico, com sua controladora comum, verdadeiras empresas irmãs, cada uma com sua atividade e devidamente organizadas e autônomas em relação aos recursos financeiros para o legítimo exercício de seus respectivos objetos sociais".*

#### **1.2.1.6. DA INEXISTÊNCIA DA "QUEBRA DA CADEIA DO IPI".**

**Equívoco:** *"O Agente Fiscal alega que um dos motivos da 'ocultação do real adquirente' seria que a ora Recorrente, com esta operação, teria um ganho pela 'quebra da cadeia do IPI (...) a única prova apresentada pela fiscalização (...) foi a alegação de que a 'JM recebe as mercadorias da Komport por valores muito próximos daqueles 'vendidos' à Multi Brasil, trabalhando com uma margem de lucro baixíssima, inexistente no mercado' e que isso faria com que a Recorrente reduzisse o valor do IPI".*

**Esclarecimentos:** Em nenhum momento a autoridade fiscal demonstra que os percentuais de margem aplicados na venda das mercadorias à Recorrente estariam em desacordo com as práticas de mercado. Aliás, a própria fiscalização reconhece que a margem de lucro praticada pela JM Soluções é muito próxima daquela estabelecida na legislação para apuração do IRPJ com base no lucro presumido.

## **2. RECURSO VOLUNTÁRIO APRESENTADO PELA JM SOLUÇÕES EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA.**

O recurso interposto pela JM Soluções reproduz, em sua maior parte, as razões de defesa apresentadas pela recorrente Pearson Education do Brasil S.A. A única diferença é que neste apelo existe a preliminar que abaixo apresento.

### **2.1. DA IMPOSSIBILIDADE DA INDICAÇÃO DA ORA RECORRENTE JM SOLUÇÕES COMO RESPONSÁVEL SOLIDÁRIA POR JÁ TER SOFRIDO A PUNIÇÃO PREVISTA NO ART. 33 DA LEI N. 11.488/2007.**

A Recorrente noticia que foi autuada solidariamente nos autos sob julgamento com fundamento na regra do inciso I do artigo 124 do Código Tributário Nacional e nos artigos 94 e 95 do Decreto-Lei n. 37/1966 que, nas palavras da autoridade fiscal, seriam suficientes para delimitar as responsabilidades do importador e do adquirente/ encomendante pelas infrações aduaneiras.

Porém, a Recorrente já informou na sua impugnação que sofreu autuação anterior (Processo Administrativo n. 10314.727979/2014-91) com base **nas mesmas operações de importação ocorridas no período de maio/2012 a maio/2014**, oportunidade em

que lhe foi exigida a cobrança de multa de 10% sobre as operações que teriam sido por ela acobertadas, com base no art. 33 da Lei n. 11.488/2007. Naquela autuação, também lhe foi imputada a prática de interposição fraudulenta nas operações de importação das mercadorias revendidas à Multi Brasil.

Diante desses fatos, a Recorrente sustenta que:

*"Assim sendo, nota-se que a penalidade atribuída à Recorrente por meio do presente Auto de Infração e referendada pelo Acórdão da DRJ, não pode coexistir com a penalidade específica no artigo 33 da Lei n. 11.488/2007, implicando a sua inclusão no pólo passivo do lançamento da multa objeto desta autuação em flagrante bis in idem, uma vez que a Recorrente já foi autuada anteriormente com imposição da multa pelos mesmos fatos e, inclusive, decidiu liquidar o valor da multa exigido".*

Entendo que o recurso da JM, por estar intimamente ligado com as razões de mérito da defendidos pela Pearson, deverá seguir a mesma sorte daquele recurso.

## **VOTO**

Com efeito, a penalização pretendida pela autoridade fiscal é esclarecida pelas ultimações apresentadas no Relatório Fiscal<sup>6</sup>, expressas nos seguintes termos:

*"Assim, por ocultar os reais adquirentes em suas importações, ficou a JM sujeita a multa prevista no art. 33 da Lei n. 11.488 em 15 de junho de 2007, conforme Auto de Infração cosntante do PAF 10314-727.979/2014-91" (fl. 68)*

*"Tendo em vista o término do procedimento especial de fiscalização com base na IN SRF 228/2002 **concluindo que a empresa JM cedeu seu nome para as operações de importação da empresa MULTI BRASIL**, foi iniciado em 23/01/2015 procedimento fiscal, mediante a abertura do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal de Fiscalização (TDPF-F) n. 0817700-2015-00016-5 (Anexo 23- TDPF-F MULTI BRASIL) com vistas a aplicar a pena de perdimento ou a multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida, relativamente às importações efetuadas de forma irregular (ocultação do sujeito passivo) no período compreendido entre maio de 2012 e maio de 2014, tendo em vista o disposto no art. 23, § 1º do Decreto- Lei n. 1.455/76:*

*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.*

<sup>6</sup> Relatório Fiscal acostado às folhas 6/94.



§ 1º. *O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias.*" (fls. 68/69)

#### "9. CONCLUSÃO

*Com base na análise dos documentos supracitados e nas inconsistências encontradas, foi confeccionado o presente Relatório Fiscal, parte integrante do Auto de Infração, tendo em vista a conclusão de que a **JM ocultou o sujeito passivo real beneficiário das operações de comércio exterior acima identificadas**, ficando, portanto, a empresa PEARSON, sucessora da MULTI BRASIL, real adquirente das mercadorias importadas pela JM, sujeita à multa prevista no § 3º, do art. 23 do Decreto-Lei n. 1.455/76, sendo a JM solidarizada no crédito tributário apurado" (fl. 94 - grifos nossos).*

Apesar de silente quanto a identificação específica do dispositivo normativo que fundamenta a pretensão fiscal, da leitura dos trechos do relatório fiscal acima, concluo que este é o art. 33 da Lei n. 11.488/2007:

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

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

A prática ilícita denominada de interposição fraudulenta, em sua faceta conhecida como cessão de nome, pressupõe que tanto o importador quanto o real adquirente atuem conjuntamente, com a efetiva ação pelos participantes. Requer, para a perfeita submissão da conduta fiscalizada ao tipo do ilícito tributário punível, que o co-participe tenha agido com o conhecimento, aprovação e efetiva participação no negócio fraudulento. Isso porque é indispensável a existência e comprovação do dolo específico para dissimular.

E essa interpretação encontra guarida na letra do inciso V do artigo 95 do Decreto-Lei n. 37/1966<sup>7</sup>. Esse dispositivo propõe a imposição de sanções àqueles que isolada ou conjuntamente pratiquem atos visando dissimular a realidade das operações.

E, na hipótese dos autos, o auditor fiscal não logrou êxito em comprovar a existência de provas que identifiquem as operações fiscalizadas com o dístico de ilícito tributário. Passo a aduzir os motivos da minha conclusão.

O auditor reconhece que, à época dos fatos sob investigação, integravam o quadro societário da recorrente JM Soluções a VCCL Participações S.A. (que detinha de 99,9%

<sup>7</sup> Art. 95. Respondem pela infração:

V- conjunta ou isoladamente, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

das quotas) e a Pearson Education do Brasil S.A. (detentora de 0,1% das quotas)(fl. 41). Também confirma que:

*"Só esses fatos já nos levavam a crer que a empresa JM foi adquirida em 2011 pelo GRUPO MULTI BRASIL para que esta empresa servisse do braço importador do grupo, tendo em vista que a JM já encontrava-se habilitada no radar e já tinha realizado algumas poucas importações de lousas digitais, roteadores e HD externo.*

*Na entrevista concedida em 11/09/2014 pelos representantes da JM, esta suspeita foi confirmada, tendo em vista que eles afirmaram, dentre outras coisas, que a JM foi adquirida pelo grupo MULTI BRASIL em 2011 para realizar importações para o grupo, já que as empresas principais não possuíam autorização para importar (RADAR), por falta de alvará" (fl. 42).*

Neste ponto, a constatação da autoridade se alinha perfeitamente às alegações das recorrentes, para quem:

*"Não há dúvida, inclusive é fato incontroverso trazido pelo próprio Agente Fiscal, de que a JM Soluções e a Multi Brasil eram pessoas jurídicas 'irmãs' com a mesma composição acionária. De fato, a empresa VCCL Participações detinha 100% do capital acionário da JM Soluções e 100% da Multi Brasil à época das operações de importação, conforme atestado no relatório fiscal da autuação. Conforme comprovado pela Recorrente em sua Impugnação, a ligação societária existente entre as empresas (mesmo quotista) sempre esteve aberta para o conhecimento do Fisco, nunca tendo sido ocultada, pois devidamente registrada na Junta Comercial do Estado de São Paulo, conforme Ficha Cadastral anexa (doc. 6 impugnação). Portanto, a JM Soluções e a Recorrente, à época Multi Brasil, tinham como quotistas a mesma pessoa jurídica (VCCL Participações, adquirida pela Recorrente em 2014), faziam parte do mesmo grupo empresarial (antigo Grupo Multi Brasil) e realizavam operações comerciais de venda e compra das mercadorias importadas pela JM Soluções".*

Este fato incontroverso remete ao segundo aspecto essencial para a solução do embate que nos defrontamos. A autoridade fiscal reconhece que a recorrente detinha capital suficiente para promover as importações fiscalizadas e que este espeque financeiro foi originado pelo aumento de capital realizado pela sua sócia quotista, VCCL. Segue trecho do relatório fiscal:

*"O aumento de capital social de R\$ 100.000,00 para R\$ 7.000.000,00 em 16/03/2012 foi justificado pela empresa através da entrega de comprovantes de transferências de recursos financeiros da VCCL à JM (Anexo 10 - Resposta ao Termo de Intimação 262/2014).*

*Na contabilidade da empresa, pudemos identificar alguns desses depósitos, sendo estes descritos como 'empréstimos/financiamentos a curto prazo'. Esses depósitos*

*ocorreram no mesmo dia em que a JM efetuou o pagamento das importações à empresa KOMPORT (Anexo 11- Livros Fiscais).*

*Com isso, fica evidente que os recursos utilizados pela JM para pagamento de suas importações foram provenientes da VCCL, empresa que também detinha na época 100% do capital social da MULTI BRASIL, a qual foram destinadas todas as mercadorias importadas, como veremos adiante" (fls. 44/45).*

E é no mesmo sentido o esclarecimento apresentado pela autoridade preparadora, ao responder a diligência determinada:

*"A documentação apresentada pela empresa comprova a disponibilidade e a transferência dos recursos utilizados nas importações, tendo em vista que através dos depósitos realizados pela VCCL na conta corrente da JM (justificados através de empréstimos posteriormente convertidos em aumento de capital), a JM pôde efetuar os pagamentos devidos à KOMPORT através de sua própria conta corrente" .*

Na importação direta, o destinatário da mercadoria é o próprio importador que a utilizará para consumo próprio ou para revenda, possuindo a característica de não haver um destinatário pré-determinado e atualmente normatizada pela IN SRF nº 680/2006. O excerto abaixo extraído do artigo publicado na obra "Tributação Aduaneira à luz da jurisprudência do CARF"<sup>8</sup> esclarece:

*"I.1. Importação por conta própria*

*A importação por conta própria é a tradicional modalidade de importação. É aquela modalidade de importação em que o importador adquire a mercadoria do exportador no exterior, fecha o câmbio em nome próprio, com recursos próprios, paga os tributos e a utiliza ou a venda no mercado interno para diversos compradores"*

As Declarações de Importação acostadas aos autos (vide, por exemplo, àquela de folhas 416/418) registram que as operações são importações diretas, de acordo com o trecho acima transcrito, pois foram promovidas pela JM que adquiriu os produtos no exterior da empresa Komport. Não há nos autos nenhuma prova - sequer menção por parte do agente autuante - que a JM já conhecia o comprador final dos produtos no mercado nacional. Também não há provas que atestem o adiantamento de recursos para a realização dessas operações.

Outro aspecto que poderia - em uma leitura mais superficial do resultado da fiscalização - justificar a autuação pretendida é a respeito do domicílio fiscal da contribuinte JM. O auditor fiscal, em um primeiro momento, encaminhou o Termo de Intimação Fiscal n. 251/2014 ao endereço cadastrado da contribuinte, mas o Aviso de Recebimento Postal retornou com a informação de que o destinatário é desconhecido no local. Por esse motivo, foi formalizada a Representação Fiscal objeto do Processo n. 10314.724158/2014-01 para declaração de inaptidão da recorrente.

<sup>8</sup> Tributação Aduaneira: à luz da jurisprudência do CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais/Ana Clarissa M. dos Santos Araújo...[et al.]; coordenação Marcelo Magalhães Peixoto, Ângela Sartori, Luiz Roberto Domingo. 1º ed. São Paulo; MP Editora, 2013. Artigo: "Dano ao Erário pela Oculação Mediante Fraude - a Interposição Fraudulenta de Terceiros nas Operações de Comércio Exterior", página 53.

Posteriormente a contribuinte - naquele momento já declarada inapta - esclarece que pertence ao grupo Multi Brasil e, por este motivo, ocupa o mesmo espaço físico e que as informações prestadas pelo gerente predial eram equivocadas, já que ele não sabia que a empresa integra o mencionado grupo. Afirmou que utiliza diariamente o imóvel para conduzir com suas atribuições empresariais. Naquela oportunidade apresentou o contrato de locação do imóvel.

Estão nos autos do processo, ainda, (i) o despacho emitido pela Receita Federal deferindo o aumento do limite do RADAR da JM, o que comprova que a Administração Tributária reconhece a existência da contribuinte (doc. 5 da impugnação); (ii) as fotos do edifício onde a JM compartilha salas com as demais empresas do Grupo Multi Brasil; e (iii) a própria intimação endereçada à JM sobre o teor do acórdão recorrido (Aviso de Recebimento Postal). Diante das provas existentes, não paira dúvidas sobre a existência e domicílio da recorrente.

Outro ponto que merece avaliação é a argumentação sobre a reduzida margem de lucro praticada pela recorrente, que seria um indício da prática contra ela imputada<sup>9</sup>. A margem de lucro auferida pela recorrente foi apresentada pela autoridade fiscal no quadro abaixo reproduzido:

DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO				NF SAÍDA KOMPORT				NF SAÍDA JM				MARGEM
Nº	DESEMBARAÇO	QTDE	VALOR ADUANEIRO	Nº	EMISSÃO	QTDE	VALOR	Nº	EMISSÃO	QTDE	VALOR	
12/0849145-0	10/05/2012	88.943,00	3.230.999,24	138649	10/05/2012	88.943,00	5.572.375,50	12	18/05/2012	88.943,00	5.471.773,36	-2%
12/0858639-6	11/05/2012			138727	14/05/2012							
12/0859270-1	11/05/2012			138726	14/05/2012							
12/1287706-5	16/07/2012	62.500,00	2.362.952,18	144303	17/07/2012	62.500,00	4.246.878,92	13	26/07/2012	62.500,00	4.913.750,00	16%
12/1655018-4	06/09/2012	99.585,00	2.105.533,73	146510	11/09/2012	99.585,00	3.668.983,64	15	20/09/2012	99.585,00	3.737.480,50	2%
13/0029561-0	07/01/2013	16.100,00	634.345,53	152788	09/01/2013	16.100,00	1.054.617,71	16	10/01/2013	16.100,00	1.093.673,00	4%
13/0066129-3	11/01/2013	312.820,00	2.333.729,88	153102	14/01/2013	312.820,00	3.942.250,80	17	18/01/2013	312.813,00	4.087.941,66	4%
								18	21/01/2013			
13/0538161-2	21/03/2013	23.330,00	451.497,44	156498	22/03/2013	23.330,00	770.087,40	21	28/03/2013	23.330,00	802.933,40	4%
13/0775333-9	24/04/2013	2.315,00	83.059,86	158384	25/04/2013	2.315,00	141.557,61	22	28/05/2013	2.315,00	152.440,00	8%
13/1182458-0	20/06/2013	8.000,00	153.490,53	160412	20/06/2013	8.000,00	255.930,99	23	28/06/2013	8.000,00	266.400,00	4%
13/1239538-0	27/06/2013	96.882,00	3.375.822,69	160789	28/06/2013	96.882,00	5.534.466,48	24	04/07/2013	96.882,00	5.794.012,80	5%
13/1365461-4	16/07/2013	81.344,00	3.549.948,96	161732	17/07/2013	81.344,00	5.834.563,59	25	26/07/2013	81.344,00	6.100.800,00	5%
13/1561575-6	13/08/2013	7.513,00	4.400,09	163685	13/08/2013	7.513,00	13.173,20	26	16/08/2013	7.513,00	14.274,70	8%
13/1846379-5	19/09/2013	15.300,00	658.639,98	166022	20/09/2013	15.300,00	1.101.489,12	27	30/09/2013	15.300,00	1.178.100,00	7%
13/2250570-7	22/11/2013	69.969,00	3.061.421,61	169499	22/11/2013	69.969,00	5.105.906,62	28	29/11/2013	69.969,00	5.387.613,00	6%
14/0237580-0	05/02/2014	18.339,00	135.138,09	173305	06/02/2014	18.339,00	239.140,57	29	20/02/2014	18.339,00	254.678,40	6%
								30	25/02/2014			
14/0718646-0	15/04/2014	30.115,00	1.221.971,79	176793	15/04/2014	30.115,00	1.921.826,04	31	28/04/2014	30.115,00	2.056.795,00	7%
14/0990220-1	26/05/2014	122.931,00	5.167.325,45	178387	27/05/2014	122.931,00	7.998.227,37	32	04/06/2014	122.931,00	8.482.239,00	6%
								33	04/06/2014			

De acordo com as informações apresentadas na tabela acima, a recorrente auferiu 5,75% de lucro, em média, sobre as operações de importação por ela realizadas e objeto da fiscalização. Tal lucratividade, ao contrário do que sustenta o fiscal, não é inexistente ou baixíssima. E tal alegação só poderia ser considerada se acompanhada de dados econômicos que demonstrassem qual a prática do mercado. Desacompanhada de parâmetros, a arrazoado torna-se vazio.

Acresce-se a isso o fato da própria fiscalização ter comprovado que os valores cobrados pelas mercadorias importadas efetivamente cobrem todos os custos das operações, o que demonstra que as tratativas investigadas não resultaram em prejuízo para a recorrente.

<sup>9</sup> Nas palavras do auditor fiscal: "Notamos que a JM declara um faturamento muito próximo dos valores do custo das mercadorias importadas (valor aduaneiro mais os tributos recolhidos), mais um indício de que a empresa presta-se somente a ceder seu nome para realizar as importações"

Ademais, a contribuinte é parte integrante de um grupo econômico, o que significa que a sua importância não está limitada a lucratividade percebida em cada operação de importação, mas também pela sua eficiência e confiabilidade.

Sobre essa argumentação, valho-me das elucidações apresentadas pelo Cons. Carlos Augusto Daniel Neto<sup>10</sup>:

*"A respeito da diferença de valor entre a nota fiscal de entrada e a nota de saída, o fiscal alegou que 'com uma margem de menos de 2%, a empresa importadora não paga nem as despesas que ocorrem após o desembaraço da mercadoria, como frete interno, pagamento de armazenagem, honorários de despachante aduaneiro, etc', mas não fez questão de juntar qualquer elemento probatório que pudesse demonstrar a impossibilidade fática ou comercial da margem de lucro aplicada.*

*As partes tem liberdade para estipular as margens que entenderem adequadas para o negócio, e como a própria Recorrente afirmou, foi um negócio realizado com condições vantajosas. Trata-se de situação totalmente diferente daquela usualmente verificada em processos de interposição fraudulenta na qual não há qualquer diferença entre o valor da entrada e o valor de saída".*(grifos nossos)

É importante conhecer o precedente do Superior Tribunal de Justiça no qual confirma-se que a baixa lucratividade não é, e nem pode ser, fundamento válido para a decretação de interposição fraudulenta. A propósito, segue ementa:

*PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. AGRAVO REGIMENTAL. ART. 535, II, DO CPC. OMISSÃO. INEXISTÊNCIA. ART. 1º DA LEI 12.016/09. ALEGAÇÃO DE AUSÊNCIA DE DIREITO LÍQUIDO E CERTO. SÚMULA 7/STJ.*

*1. O aresto recorrido afirmou, expressamente, que a baixa lucratividade da empresa revendedora e o fato de a importadora e a revendedora possuírem sócio em comum não são suficientes para caracterizar a interposição fraudulenta, apta a revelar dano ao erário e autorizar a aplicação da pena de perdimento. Violação do art. 535, II, do CPC rejeitada.*

(AgRg no REsp 1327809/PR, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 25/09/2012, DJe 04/10/2012 - grifos nossos)

Mais uma vez registro que não há nos autos :

(i) provas que indiquem a participação da Pearson Education na operação de importação sob fiscalização;

<sup>10</sup> Publicadas no Acórdão n. 3402-003.770, lavrado na sessão de julgamentos de 24/01/2017 pela 2ª Turma da 4ª Câmara desta 3ª Seção.

(ii) o fiscal não questionou a empresa JM sobre a existência de estoque, ou depósito físico dos produtos importados.

(iii) prova que todos os produtos importados pela JM foram remetidos à Pearson.

Considerando as reflexões apresentadas, entendo que não há nos autos indícios suficientes para a decretação da interposição fraudulenta - seja ela presumida ou direta - pretendida pela autoridade fiscal. A contribuinte demonstrou que as operações fiscalizadas estavam devidamente acobertadas pelo lastro financeiro demonstrado pela contribuinte. Por sua vez, a fiscalização não apresentou provas que pudessem (des)construir o conhecido tripé "origem/disponibilidade/transferência", sequer a participação efetiva da Pearson Education do Brasil nas operações de importação fiscalizadas.

Por esse motivo, entendo que a autuação fiscal é nula, já que atribui a prática do ilícito descrito no inciso V do art. 23 do Decreto- Lei n. 1.455/1976<sup>11</sup> (interposição fraudulenta direta), mas é desacompanhada da indicação de atos e das provas que configurem fraude ou dolo por parte da recorrente.

Diante do exposto, conheço dos recursos voluntários, e dou-lhes provimento.

*(assinado digitalmente)*

Lenisa Rodrigues Prado

## Voto Vencedor

Conselheira Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Redatora Designada:

Inicialmente cabe esclarecer com a devida vênia, que a divergência a seguir explicitada cinge-se à legitimidade passiva da empresa JM Soluções Exportação e Importação Ltda, doravante **JM**, na presente autuação, conforme fundamentos a seguir dispostos.

### DA CARACTERIZAÇÃO DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

Nesse sentido, é importante assinalar a motivação da autuação para arrolar ao pólo passivo a empresa **JM**, conforme excertos do Relatório Fiscal, de fls.06/94:

*Com base na análise dos documentos supracitados e nas inconsistências encontradas, foi confeccionado o presente Relatório Fiscal, parte integrante do Auto de Infração, tendo em vista a conclusão de que a JM ocultou o sujeito passivo real beneficiário das operações de comércio exterior acima identificadas, ficando, portanto, a empresa PEARSON, sucessora da MULTI BRASIL, real adquirente das mercadorias importadas pela JM, sujeita à multa prevista no §3º, art. 23 do Decreto-Lei*

<sup>11</sup> 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.

*nº 1.455/76, sendo a JM solidarizada no crédito tributário apurado.(grifei).*

Para a análise pretendida, torna-se necessário repisar, em breve síntese, os fatos apurados pela fiscalização, no tocante à participação da **JM** na infração objeto da presente lide, conforme destacados no Relatório Fiscal, de fls.06/94, com vistas à melhor cognição da matéria, uma vez que a análise meritória não faz parte da presente fundamentação.

*De acordo com o que consta dos sistemas da RFB, a JM começou suas atividades de comércio exterior em 2009 importando por conta própria lousas digitais, roteadores e HD externo. **A partir de 2012**, meses após ser adquirida por empresas do GRUPO MULTI BRASIL (VCCL PARTICIPAÇÕES S/A e VCM PARTICIPAÇÕES LTDA) a JM começou a utilizar-se da importadora **KOMPORT COMERCIAL IMPORTADORA S.A.**, CNPJ 07409820/0001-80 para realizar importações em quantidades bastante elevadas. Essas operações foram por conta e ordem da JM, que foi apontada como adquirente das mercadorias nas Declarações de Importações registradas pela **KOMPORT**, conforme quadro resumo abaixo:(grifei).*

ANO	DI	REGISTRO	IMPORTADOR	ADQUIRENTE	VALOR (R\$)
2009	09\0550180-7	05/05/2009	JM	JM	2.814,15
	09\1237516-1	15/09/2009	JM	JM	1.434,32
2010	10\2208228-2	10/12/2010	JM	JM	11.416,30
2011	11\0271850-7	11/02/2011	JM	JM	6.121,86
2012	12\0849145-0	09/05/2012	KOMPORT	JM	1.090.078,08
	12\0858639-6	10/05/2012	KOMPORT	JM	1.096.879,78
	12\0859270-1	10/05/2012	KOMPORT	JM	1.044.041,38
	12\1287706-5	13/07/2012	KOMPORT	JM	2.362.952,18
	12\1655018-4	06/09/2012	KOMPORT	JM	2.105.533,73
2013	13\0029561-0	07/01/2013	KOMPORT	JM	634.345,53
	13\0066129-3	10/01/2013	KOMPORT	JM	2.333.729,88
	13\0538161-2	20/03/2013	KOMPORT	JM	451.497,44
	13\0775333-9	23/04/2013	KOMPORT	JM	83.059,86
	13\1182458-0	19/06/2013	KOMPORT	JM	153.490,53
	13\1239538-0	27/06/2013	KOMPORT	JM	3.375.822,69
	13\1365461-4	16/07/2013	KOMPORT	JM	3.549.948,96
	13\1561575-6	12/08/2013	KOMPORT	JM	4.400,09

	13\1846379-5	19/09/2013	KOMPORT	JM	658.639,98
	13\2250570-7	13/11/2013	KOMPORT	JM	3.061.421,61
2014	14\0237580-0	04/02/2014	KOMPORT	JM	135.138,09
	14\0718646-0	14/04/2014	KOMPORT	JM	1.221.971,79
	14\0990220-1	26/05/2014	KOMPORT	JM	5.167.325,45
TOTAL					28.552.063,68

Esclarece ainda a fiscalização:

*O aumento de capital social de R\$ 100.000,00 pra R\$ 7.000.000,00 em 16/03/2012 foi justificado pela empresa através da entrega de comprovantes de transferência de recursos financeiros da VCCL à JM (Anexo 10 - Resposta ao Termo de Intimação 262/2014):*

Data Transferência	Valor (R\$)
17/04/2012	1.340.000,00
10/05/2012	1.745.000,00
14/02/2012	20.000,00
24/05/2012	285.000,00
05/06/2012	400.000,00
29/03/2012	680.000,00
01/03/2012	800.000,00
24/04/2012	870.000,00
21/05/2012	1.260.000,00
<b>TOTAL</b>	<b>7.400.000,00</b>

Em síntese, demonstra a fiscalização, no Relatório Fiscal, de fls.06/94:

a) **Quanto aos aspectos operacionais da JM, que:**

*i) Dados obtidos através do sistema GFIP Web apontam que a JM não possui empregados. Ela apresentou a última GFIP, sem movimento, aos 12/09/2011, correspondente à competência 08/2007, sendo que A ausência de funcionários demonstra sua total incapacidade operacional, levando-se em conta o grande volume de importações realizadas a partir de maio/2012. (grifei)*

*ii) A JM recusou-se a entregar a fiscalização a maior parte dos documentos necessários para análise de sua regular operação no comércio exterior;*



iii) *Representantes da JM não conseguiram indicar ao menos um funcionário que trabalhasse na empresa. Não havia nenhum funcionário registrado;*

iv) *Em entrevista conduzida por esta fiscalização, representantes da empresa assumiram que JM foi adquirida pelo GRUPO MULTI BRASIL em 2011 para realizar importações para o grupo, já que a empresa MULTI BRASIL, não era habilitada no Siscomex.. Na época da aquisição, a JM já se encontrava habilitada no RADAR e já tinha realizado algumas poucas importações de lousas digitais, roteadores e HD externo;*

b) Quanto ao **modus operandi**:

i) *Na contabilidade da empresa, pudemos identificar alguns desses depósitos, sendo estes descritos como “empréstimos/financiamentos a curto prazo”. **Esses depósitos ocorreram no mesmo dia em que a JM efetuou o pagamento das importações à empresa KOMPORT (Anexo 11 – Livros Fiscais):(grifei)***

(...)

ii) *... fica evidente que os recursos utilizados pela JM para pagamento de suas importações foram provenientes da VCCL, empresa que também detinha na época 100% do capital social da MULTI BRASIL, a qual foram destinadas todas as mercadorias importadas, como veremos adiante.*

iii) *As mercadorias importadas pela JM consistem em canetas leitoras, cartões magnéticos e lousas interativas digitais, dispostas nos capítulos 84 e 85 da NCM, **todos relacionados à material didático utilizado em escolas de idioma, que são franqueadas do GRUPO MULTI BRASIL, quais sejam: Wizard, Yázigí, Skill, Alps, Quatrum, Microlins, SOS Computadores, Bit Company e People.***

iv) *A partir de 2012, 82% dos produtos importados em termos de valor declarado foram descritos como WIZPEN, utilizados pela escola de idioma WIZARD em seus cursos de idioma e mais de 15% foram descritos ENGLISH PEN, utilizados pelas escolas de idioma SKILL e YÁZIGI:*

v) *A **análise das informações declaradas na DIPJ 2014, referente ao ano calendário de 2013, demonstra que a empresa trabalha com uma margem de lucro baixíssima;***

vi) *A JM declarava um faturamento muito próximo dos valores do custo das mercadorias importadas (valor aduaneiro mais os tributos aduaneiros recolhidos) sendo as receitas praticamente todas destinadas para pagamento das mercadorias importadas, dos impostos e dos custos operacionais, não se caracterizando como uma empresa comercial;*

vii) *A KOMPORT informava à Receita Federal o nome da empresa JM, indicando que a real adquirente das mercadorias*

seria a JM, quando na verdade **tratavam-se de operações por encomenda da MULTI BRASIL**, conforme definido no tópico 3 - Modalidades de Importação e Outras Considerações.

c) Quanto ao **fluxo das mercadorias importadas pela JM**.

i) **A análise das notas fiscais de venda das mercadorias importadas (notas fiscais de saída da JM extraídas do Sped NF-e) juntamente com os dados das importações da JM, obtidas através do extrator DW Aduaneiro, demonstram:**

a) **que o desembaraço das importações pela KOMPORT (trading utilizada para realizar as importações) e a “venda” das mercadorias importadas da JM para a MULTI BRASIL ocorrem sempre em um espaço de tempo muito pequeno e em quantidades idênticas as importadas, ou seja, TODAS as mercadorias importadas são “vendidas” a MULTI BRASIL poucos dias depois do desembaraço, não havendo vendas para outros clientes; (grifei).**

b) **...que as mercadorias importadas pela KOMPORT por conta e ordem da JM seriam na realidade por conta e ordem da MULTI BRASIL, ficando claro que a MULTI BRASIL é a real adquirente das mercadorias importadas por conta e ordem da JM.**

Transcreve-se a seguir excerto de uma DI, demonstrando a forma de registro da empresa **JM** nas Declarações de Importação de fls.04/05, no período de maio de 2012 a maio de 2014:

Declaração: 12/0859270-1

Data do Registro: 10/05/2012



**SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL - RFB**  
**ITAJAI**  
**EXTRATO DA DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO**  
**CONSUMO**

Modalidade do despacho: NORMAL

Quantidade de adições: 0001

**Importador**

CGC: 07.409.820/0001-80

KOMPORT COMERCIAL IMPORTADORA S.A.

**Adquirente da Mercadoria**

CNPJ: 08.045.610/0001-13

J M SOLUCOES EXPORTACAO E IMPORTACAO LTDA

**Representante Legal**

CPF: 767.196.429-87

GILBERTO ALVES

**Carga**

Tipo do Manifesto: TERMO DE ENTRADA

Número do Manifesto: 120002655

Recinto Aduaneiro: AEROPORTO INTER.MIN.VICTOR KONDER-NAVEGANTES/SC

Embalagem: CAIXA DE PAPELÃO

Quantidade: 00290

Peso Bruto: 4.913,00000 Kg

Peso Líquido: 4.630,88000 Kg

Conclui ainda a fiscalização **na análise comparativa entre o valor aduaneiro das mercadorias importadas pela KOMPORT por conta e ordem da JM e os preços praticados pela KOMPORT na destinação dessas mercadorias à JM, bem como os praticados pela JM na “venda” para a MULTI BRASIL**, conforme demonstrativo abaixo reproduzido, que:

*... a JM recebe as mercadorias da KOMPORT por valores muito próximos daqueles “vendidos” à MULTI BRASIL, trabalhando com uma margem de lucro baixíssima, inexistente no mercado. Isso indica claramente que a JM não se trata de uma empresa comercial. A razão de sua existência é se interpor nas operações de importação da MULTI BRASIL para que esta deixe de recolher o IPI sobre o valor integral de venda aos seus franqueados. (grifei)*

DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO				NF SAÍDA KOMPORT				NF SAÍDA JM				MARGEM
Nº	DESEMBARAÇO	QTDE	VALOR ADUANEIRO	Nº	EMIÇÃO	QTDE	VALOR	Nº	EMIÇÃO	QTDE	VALOR	
12/0849145-0	10/05/2012	88.943,00	3.230.999,24	138649	10/05/2012	88.943,00	5.572.375,50	12	18/05/2012	88.943,00	5.471.773,36	-2%
12/0858639-6	11/05/2012			138727	14/05/2012							
12/0859270-1	11/05/2012			138726	14/05/2012							
12/1287706-5	16/07/2012	62.500,00	2.362.952,18	144303	17/07/2012	62.500,00	4.246.878,92	13	26/07/2012	62.500,00	4.913.750,00	16%
12/1655018-4	06/09/2012	99.585,00	2.105.533,73	146510	11/09/2012	99.585,00	3.668.983,64	15	20/09/2012	99.585,00	3.737.480,50	2%
13/0029561-0	07/01/2013	16.100,00	634.345,53	152788	09/01/2013	16.100,00	1.054.617,71	16	10/01/2013	16.100,00	1.093.673,00	4%
13/0066129-3	11/01/2013	312.820,00	2.333.729,88	153102	14/01/2013	312.820,00	3.942.250,80	17	18/01/2013	312.813,00	4.087.941,66	4%
								18	21/01/2013			
13/0538161-2	21/03/2013	23.330,00	451.497,44	156498	22/03/2013	23.330,00	770.087,40	21	28/03/2013	23.330,00	802.933,40	4%
13/0775333-9	24/04/2013	2.315,00	83.059,86	158384	25/04/2013	2.315,00	141.557,61	22	28/05/2013	2.315,00	152.440,00	8%
13/1182458-0	20/06/2013	8.000,00	153.490,53	160412	20/06/2013	8.000,00	255.930,99	23	28/06/2013	8.000,00	266.400,00	4%
13/1239538-0	27/06/2013	96.882,00	3.375.822,69	160789	28/06/2013	96.882,00	5.534.466,48	24	04/07/2013	96.882,00	5.794.012,80	5%
13/1365461-4	16/07/2013	81.344,00	3.549.948,96	161732	17/07/2013	81.344,00	5.834.563,59	25	26/07/2013	81.344,00	6.100.800,00	5%
13/1561575-6	13/08/2013	7.513,00	4.400,09	163685	13/08/2013	7.513,00	13.173,20	26	16/08/2013	7.513,00	14.274,70	8%
13/1846379-5	19/09/2013	15.300,00	658.639,98	166022	20/09/2013	15.300,00	1.101.489,12	27	30/09/2013	15.300,00	1.178.100,00	7%
13/2250570-7	22/11/2013	69.969,00	3.061.421,61	169499	22/11/2013	69.969,00	5.105.906,62	28	29/11/2013	69.969,00	5.387.613,00	6%
14/0237580-0	05/02/2014	18.339,00	135.138,09	173305	06/02/2014	18.339,00	239.140,57	29	20/02/2014	18.339,00	254.678,40	6%
								30	25/02/2014			
14/0718646-0	15/04/2014	30.115,00	1.221.971,79	176793	15/04/2014	30.115,00	1.921.826,04	31	28/04/2014	30.115,00	2.056.795,00	7%
14/0990220-1	26/05/2014	122.931,00	5.167.325,45	178387	27/05/2014	122.931,00	7.998.227,37	32	04/06/2014	122.931,00	8.482.239,00	6%
								33	04/06/2014			

Observa também a fiscalização, notadamente quanto às provas destacadas às fls.45/67:

*Pelas tabelas acima fica claro que no momento do registro da importação, a JM já tinha conhecimento que as mercadorias se destinariam a MULTI BRASIL, pois tratam-se de produtos específicos para a empresa e que são revendidos a ela poucos dias depois do desembaraço das importações nas mesmas quantidades que foram importadas, o que demonstra, s.m.j., que a empresa real adquirente das mercadorias importadas pela KOMPORT é a MULTI BRASIL e não a JM. (grifei).*

Pontua ainda a fiscalização que [*Com a ocultação, a MULTI BRASIL pretendia afastar obrigações tributárias principais e acessórias, como não figurar como contribuinte "equiparado a industrial" e evitar a incidência do IPI nas operações subsequentes à importação, além de não precisar se submeter a procedimentos fiscais de habilitação para atuar no comércio exterior.*](grifei)

Diante dos fatos narrados de forma analítica no Relatório Fiscal assinalado, restou demonstrado que a importadora KOMPORT COMERCIAL IMPORTADORA S.A., submeteu a despacho aduaneiro as Declarações de Importação de fls.04/05, no período de maio de 2012 a maio de 2014, declarando como adquirente das mercadorias a empresa **JM** Soluções Exportação e Importação Ltda, quando o efetivo adquirente, segundo a fiscalização, responsável pela compra internacional e pelo aporte de recursos financeiros foi o grupo **MULTI BRASIL**, sucedida pela **PEARSON**, oculta perante as autoridades aduaneiras, nas operações de importação respectivas, como adquirente no mercado interno, **de forma predeterminada das referidas mercadorias**, situação fática contrária às disposições legais quanto às modalidades indiretas de importação, ficando assim caracterizada a prática efetiva da interposição fraudulenta de terceiros, nos moldes do inciso V, do artigo 23, do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, como abordado na parte meritória do voto condutor com relação à matéria em destaque.

Com efeito, prevê a Instrução Normativa SRF nº 228 de 21/10/2002:

*Art. 13. A prestação de informação ou a apresentação de documentos que não traduzam a realidade das operações comerciais ou dos verdadeiros vínculos das pessoas com a empresa caracteriza simulação e falsidade ideológica ou material dos documentos de instrução das declarações aduaneiras, sujeitando os responsáveis às sanções penais cabíveis, nos termos do Código Penal (Decreto lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940) ou da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, além da aplicação da pena de perdimento das mercadorias, nos termos do art. 105 do Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966.(grifei).*

Nesse mister, tendo em vista as normas de regência da matéria, precipuamente quanto às duas formas de terceirização das operações de comércio exterior que são reconhecidas e regulamentadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), a Importação por Conta e Ordem de Terceiro e a Importação por Encomenda, escorreitamente analisadas no citado relatório fiscal e da análise fática das operações de importação de que trata o presente processo, verifica-se que as informações prestadas na Declaração de Importação, documento principal do despacho aduaneiro (art. 551 do Regulamento Aduaneiro/2009), quanto ao interveniente **JM**, não correspondem à realidade dos fatos, visto que pelo suporte probatório acostado aos autos pela fiscalização ficou demonstrado que o importador de fato, ou adquirente da mercadoria, aquele que efetivamente promoveu a operação de importação, não era a empresa **JM**.

Demonstrou portanto a fiscalização que um encadeamento de ações de natureza simulatória tiveram o intuito de dissimular a verdadeira operação e conseqüentemente o real adquirente/encomendante da mercadoria, pressuposto fático que se subsume ao tipo legal disposto no artigo 23, inciso V, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, com redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002,

#### DA RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES

Repisado o suporte fático da autuação, analisar-se-á a responsabilidade por infrações no contexto normativo da lei aduaneira.

Observe-se que com a ordem jurídica inaugurada pela Constituição de 1988, por força do artigo 237 verifica-se que a fiscalização e o controle sobre o comércio exterior sob a competência do Ministério da Fazenda têm sido objeto de regramento específico, sobressaindo-se no ordenamento jurídico pátrio um arcabouço normativo destinado a disciplinar as operações de comércio exterior que pela natureza eminentemente regulatória, situa-se além do disciplinamento no âmbito do Direito Tributário para alcançar sobretudo o controle das operações de comércio exterior em seu aspecto multidisciplinar merecendo destaque a legislação aduaneira que trata das infrações aduaneiras e das penalidades a elas aplicáveis, no âmbito do controle aduaneiro.

Nesse mister, é digno de nota o excerto da ementa do acórdão do TRF/4ª Região:

*“O Direito Aduaneiro não se resume a um conjunto de disposições pertinentes ao controle de exigências fiscais. Possui normas próprias, que merecem interpretação específica e que não se exaurem nas disposições tributárias típicas (previstas na CF e no CTN)” Apelação em Mandado de Segurança nº 2003.70.08.000033-5/PR, segunda Turma, Rel. Des. Dirceu de Almeida Soares, DJU de 16/02/2005”.*

Com relação ao tema, a lei aduaneira definiu as relações entre os coobrigados no caso de infrações conforme a seguir indicado:

#### **Decreto-Lei nº 37, de 1966:**

*Art.94 - Constitui infração toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, que importe inobservância, por parte da pessoa natural ou jurídica, de norma estabelecida neste Decreto-Lei, no seu regulamento ou em ato administrativo de caráter normativo destinado a completá-los.*

*§ 1º - O regulamento e demais atos administrativos não poderão estabelecer ou disciplinar obrigação, nem definir infração ou cominar penalidade que estejam autorizadas ou previstas em lei.*

*§ 2º - **Salvo disposição expressa em contrário**, a responsabilidade por infração independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.(grifei).*

*Art.95 - Respondem pela infração:*

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

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

*III - o comandante ou condutor de veículo nos casos do inciso anterior, quando o veículo proceder do exterior sem estar*

*consignada a pessoa natural ou jurídica estabelecida no ponto de destino;*

(...)

***V - conjunta ou isoladamente, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.***

***VI - conjunta ou isoladamente, o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora.***(grifei).

#### **Dispõe o Regulamento Aduaneiro/2009:**

*Art. 674. Respondem pela infração (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 95):*

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

(...);

***V - conjunta ou isoladamente, o importador e o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por conta e ordem deste, por intermédio de pessoa jurídica importadora (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 95, inciso V, com a redação dada pela Medida Provisória no 2.158-35, de 2001, art. 78); e***

***VI - conjunta ou isoladamente, o importador e o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 95, inciso VI, com a redação dada pela Lei no 11.281, de 2006, art. 12).*** (grifei).

*Parágrafo único. Para fins de aplicação do disposto no inciso V, presume-se por conta e ordem de terceiro a operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos deste, ou em desacordo com os requisitos e condições estabelecidos na forma da alínea “b” do inciso I do § 1º do art. 106 (Lei nº 10.637, de 2002, art. 27; e Lei nº 11.281, de 2006, art. 11, § 2º).*

Cabe destacar os seguintes excertos do auto de infração com relação à responsabilidade pelo crédito tributário:

*Com base na análise dos documentos supracitados e nas inconsistências encontradas, foi confeccionado o presente Relatório Fiscal, parte integrante do Auto de Infração, tendo em vista a conclusão de que a JM ocultou o sujeito passivo real beneficiário das operações de comércio exterior acima identificadas, ficando, portanto, a empresa PEARSON, sucessora da MULTI BRASIL, real adquirente das mercadorias importadas pela JM, sujeita à multa prevista no §3º, art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76, sendo a JM solidarizada no crédito tributário apurado.*

*Dessa forma, à vista de toda a legislação acerca da importação por conta e ordem de terceiros (ou por encomenda), respondem por infrações tanto o importador quanto o real adquirente (ou encomendante), sem benefício de ordem, motivo pelo o qual, no presente Auto de Infração, **incluímos a JM no pólo passivo solidário da obrigação tributária aqui apurada.**(grifos do original).*

Nota-se que a responsabilidade por infrações prevista no do art. 95, inciso I, do art. 95, do Decreto nº 37/66, afeta todos aqueles que concorreram ou que se beneficiaram com a prática da infração e nos incisos V e VI, **alcança especificamente**, de forma conjunta ou isolada, **o importador e o adquirente/encomendante** de mercadoria de procedência estrangeira, **no caso de importação realizada por conta e ordem deste, por intermédio de pessoa jurídica importadora**, como é o caso dos autos, demonstrado de forma plena no Relatório, cujos recortes fáticos pertinentes, foram destacados no presente voto.

Ante os fatos evidenciados no já referido Relatório Fiscal e no suporte probatório da autuação, infere-se no tocante à responsabilidade solidária da empresa **JM**, que restou claramente demonstrado que a mesma concorreu diretamente para a prática do ilícito constatado e sobejamente identificado nos presentes autos, atuando como a ADQUIRENTE OSTENSIVA de forma simulada, na medida em que restou comprovado pelo vasto conjunto probatório do presente processo que a suposta adquirente, não promoveu efetivamente a importação das mercadoria objeto da exigência em análise.

Note-se que o instituto da solidariedade não está afeto apenas à co-responsabilidade quanto ao pagamento do tributo mas também com relação ao vínculo obrigacional entre os coobrigados responsáveis pela prestação pecuniária decorrente do cometimento de infrações, conforme definido em lei como acima exposto.

Assim, caracterizada a responsabilidade solidária da empresa **JM** visto que restou demonstrada a forma de participação desta no cometimento do ilícito praticado, resta igualmente configurado o vínculo de responsabilidade quanto à infração já demonstrada.

Infere-se portanto, que agiu com acerto a fiscalização, ao arrolar ao pólo passivo da autuação a empresa **JM** Soluções Exportação e Importação Ltda como responsável solidária pela infração objeto da presente lide.

#### **DA INEXISTÊNCIA DE “BIS IN IDEM”**

Esclareça-se inicialmente que o instituto do “bis in idem” ocorre no Direito Tributário quando o mesmo ente tributante cobra um tributo do mesmo contribuinte e sobre o mesmo fato gerador mais de uma vez, situação não verificada nos autos ora em exame.

O recorrente em sua peça de defesa traz à colação referido instituto, destacando que em sua Impugnação esclareceu que já sofreu autuação anterior com base nas mesmas operações de importação (ocorridas entre maio de 2012 e maio de 2014) e que lhe foi exigida no Auto de Infração, objeto do processo administrativo n.º 10314.727.979/2014-91, a cobrança da multa de 10% sobre as operações de importação, por cessão de nome, não cabendo a aplicação, pelos mesmos fatos, da multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, conforme previsto no art. 23, inciso V e § 3º, do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976. Na realidade, pugna o recorrente pela não cumulatividade das multas acima referidas.

Nesse diapasão, da análise sistemática da legislação aduaneira, infere-se que a aplicação das duas penalidades suscitadas na defesa está plenamente abrigada na ordem jurídica vigente, visto que o ato de ceder o nome para acobertar o real adquirente, em uma operação de importação tem o condão de configurar o cometimento de duas infrações, cujas hipóteses normativas estão amparadas respectivamente pelos seguintes dispositivos legais, o art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, com as alterações da Lei nº 10.637, de 2002 e o art. 33 da Lei 11.488, de 2007, estando assim em consonância com art. 99, *caput* do Decreto-Lei nº 37, de 1966 (art. 679 do Regulamento Aduaneiro, de 2009).

Da interpretação da norma contida no artigo 33 da Lei nº 11.488, de 2007 infere-se que esta traz uma nova penalidade com suporte fático de incidência diferente do contido na norma do artigo 23,V, do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976.

Tratam-se assim de núcleos infracionais distintos, aplicando-se a cada um a penalidade que lhe é cominada.

Observe-se que o art. 727, § 3º, do Regulamento Aduaneiro, Decreto nº 6.759, de 2009, explicitou a título interpretativo, que a multa de 10% do valor da operação à pessoa jurídica que ceder seu nome não prejudica a pena de perdimento das mercadorias importadas ou exportadas.

*Art.727. Aplica-se a multa de dez por cento do valor da operação à pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas ao acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários (Lei n º 11.488, de 2007, art. 33, caput ).*

[...}

*§ 3º A multa de que trata o caput não prejudica a aplicação da pena de perdimento às mercadorias na importação ou na exportação. ( Redação dada pelo Decreto nº 7.213, de 15 de junho de 2010 )*

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, a respeito da matéria em lide assim decidiu no Acórdão nº 310200.662, de 24/5/2010, abaixo ementado:

*“REFLEXO DO ART. 33 DA LEI Nº 11.488, DE 2007, SOBRE O INCISO V DO ART. 23 DO DECRETO-LEI Nº 1.475, DE 1976. AUSÊNCIA.*

*O art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007 não produz qualquer reflexo sobre a imposição da pena de perdimento ou multa substitutiva à hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação. Jurisprudência.”*

Cita-se também a ementa do acórdão CARF nº 3201000.826, 22/11/2011:

*“RECURSO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO CUMULATIVA DAS MULTAS PREVISTAS NO ARTIGO 23, § 3º, DO DECRETO-LEI Nº 1.455/1976 E ARTIGO 33 DA LEI Nº 11.488/2007.*

*A aplicação da multa prevista no artigo 33 da Lei nº 11.48/07 não autoriza, per si, o afastamento da responsabilidade do*



*importador pela multa substitutiva prevista no parágrafo terceiro do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76.”*

Incabível assim a arguição de “*bis in idem*” suscitada na defesa.

É importante porém destacar que os fundamentos acima quanto à análise da suposta não cumulatividade das referidas multas prende-se tão somente à interpretação da legislação, ante à suposta antinomia entre a aplicação da multa prevista no artigo 33 da Lei nº 11.48, de 2007 e a multa substitutiva prevista no §3º do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, sem qualquer apreciação quanto ao suporte fático autuado no processo administrativo n.º 10314.727.979/2014-91, ante à legislação suscitada.

Em virtude dos fundamentos acima expostos, amparados na instrução probatória acostada aos autos pela fiscalização, VOTO MANTER NO PÓLO PASSIVO DA AUTUAÇÃO a empresa JM Soluções Exportação e Importação Ltda.

[Assinado digitalmente]

Maria do Socorro Ferreira Aguiar

Redatora designada

## **Voto Vencedor 2**

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Redator Designado.

Em que pese o brilhantismo do voto proferido pela nobre Relatora, este Conselheiro pede-lhe vênias para apresentar razões de decidir e fundamentos dissonantes, que acatados pela maioria do Colegiado.

Previamente, cabe esclarecer que, nos recursos voluntários colacionados aos autos (fls. 4521 e ss. e 4799 e ss.), as recorrentes JM SOLUÇÕES EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA., doravante denominado de JM, e PEARSON EDUCATION DO BRASIL S/A., doravante denominado de PEARSON, sucessora da pessoa jurídica MULTI BRASIL FRANQUEADORA E PARTICIPAÇÕES LTDA, doravante denominada MULTI BRASIL, alegaram questões preliminares e de mérito.

Em sede de preliminar, as recorrentes alegaram em comum (i) a nulidade do lançamento pela ausência da subsunção do fato à norma e inadequada fundamentação legal; e (ii) a nulidade da decisão recorrida por alteração do critério jurídico do lançamento.

Ainda em preliminar, a JM alegou impossibilidade da sua inclusão no polo passivo como responsável solidária, por já ter sofrido a punição prevista no artigo 33 da Lei 11.488/2007. Essa questão não será aqui analisada, posto que, embora tenha votado favoravelmente a tese da recorrente, este Redator restou vencido pela maioria do Colegiado. Em decorrência, essa última questão foi objeto de apreciação no brilhante e bem fundamentado voto vencedor proferido pela nobre Conselheiro Maria do Socorro Ferreira Aguiar.

No mérito, as recorrentes alegaram a insubsistência da autuação, com base nos seguintes argumentos: a) as premissas da autuação eram equivocadas, b) as recorrentes

tinham real existência e funcionamento; c) as recorrentes tinham capacidade econômico-financeira atestado pela Receita Federal; d) não havia tipificação da conduta atribuída às recorrentes; e) a existência do grupo econômico e a alegação de ocultação eram dois elementos contraditórios para a configuração da interposição fraudulenta; f) as alegações fiscais e da DRJ quanto à existência de fraude ou simulação eram improcedentes; g) não houve “quebra da cadeia do IPI”; e h) inexistência de dano ao erário.

## **I Das Preliminares de Nulidade**

Em preliminar, as recorrentes alegaram em comum (i) a nulidade do lançamento pela ausência da subsunção do fato à norma e inadequada fundamentação legal e (ii) a nulidade da decisão recorrida por alteração do critério jurídico do lançamento.

### **Da nulidade da autuação.**

Segundo as recorrentes a autuação era nula, em razão da imprecisão no enquadramento legal e na ausência de comprovação da fraude ou simulação. Ainda segundo as recorrentes, autoridade fiscal não havia especificado a conduta dolosa das recorrentes, que levaria à tipificação da ocultação na operação de importação e à pena de perdimento de bens, nos termos do artigo 23, V, e §§ 1º e 2º, do Decreto-lei 1.455/76, com redação dada pelo artigo 59 da Lei 10.637/2002.

Em relação ao enquadramento legal da infração imputada às recorrentes, diferentemente do que alegou a recorrente, no item 5 (fls. 68/72) da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal integrante do questionado auto de infração, a autoridade fiscal, correta e precisamente, especificou o enquadramento legal da infração e respectiva da penalidade aplicada, acertadamente, no art. 23, V, §§ 1º e 3º, do Decreto-lei 1.455/1976, com as novas redações, a seguir transcritos:

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

[...]

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

[...]

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

[...]

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

[...]

Portanto, diferentemente do que afirmou as recorrentes, a infração cometida pela recorrente não foi enquadrada no § 2º do art. 23 do Decreto-lei 1.455/1976, que trata da interposição fraudulenta presumida, por falta de comprovação da origem lícita dos recursos empregados nas operações de importação.

Ao contrário do alegado, o referido enquadramento legal foi corretamente feito art. 23, V, §§ 1º e 3º, do Decreto-lei 1.455/1976, que trata da interposição fraudulenta comprovada ou direta. E essa modalidade de interposição revela-se quando autoridade fiscal identifica e comprova a presença do real adquirente das mercadorias importadas.

No caso, os fatos relatados e comprovados pela fiscalização demonstram que a recorrente JM interpôs-se entre a importadora KOMPORT COMERCIAL IMPORTADORA S/A., doravante denominada KOMPORT, e a recorrente PEARSON (sucessora da MULTI BRASIL), a real adquirente da mercadoria. Em outras palavras, a fiscalização descobriu e identificou a real adquirente das mercadorias importadas intencional ocultada nas correspondentes DI.

Assim, se não era interposição fraudulenta presumida, os pedidos de esclarecimentos sobre a comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas operações de importação, formulados pela Turma de Julgamento *a quo*, por meio da Resolução nº 16.000.611, de 15 de dezembro de 2015 (fls. 4072/4091), com a devida vênia, eram prescindíveis para o deslinde da controvérsia. No entanto, as informações prestadas pela autoridade fiscal revelaram-se relevantes para reafirmar os fatos relatados no auto de infração de que a infração de interposição fraudulenta cometida pelas recorrentes era tipo comprovada e assim esclareceu a tentativa das recorrentes no sentido de demonstrar que a infração que lhes fora imputadas era de interposição fraudulenta presumida e não comprovada.

Por meio do Termo de Diligência Fiscal de fls. 4183/4218, em consonância com o entendimento aqui esposado, a autoridade fiscal diligente esclareceu que se tratava de interposição fraudulenta comprovada e não presumida. Nesse sentido, a autoridade fiscal reafirmou que “esta fiscalização não autuou a fiscalizada por falta de comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas operações de importação da empresa”, porque os recursos para as operações de comércio exterior da JM eram “provenientes de empresas pertencentes do próprio grupo a qual pertence, o GRUPO MULTI BRASIL”.

E com acerto concluiu a autoridade fiscal diligente que as operações de importação foram enquadradas “no inciso V do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, pela ocultação do sujeito passivo, mediante fraude ou simulação. [...] E para a infração de ocultação do sujeito passivo, mediante fraude ou simulação, considerada como dano ao Erário, o § 1º e 3º do mesmo artigo definem a pena de perdimento da mercadoria ou a multa equivalente ao seu valor aduaneiro”. E asseverou, peremptoriamente, no trecho a seguir transcrito, que a infração objeto da presente autuação não foi a interposição fraudulenta presumida, como insinuara as recorrentes, mas interposição fraudulenta comprovada:

*No entanto, é importantíssimo repisar que esta fiscalização não autuou a JM pela presunção de interposição fraudulenta de qual trata o § 2º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, como a impugnação da empresa insinua:*

Em seguida, nas demais respostas aos quesitos formulados pelo Colegiado julgador de primeira instância, a autoridade fiscal diligente, de forma coerente e congruente,

confirmou que fora comprovada a origem dos recursos utilizados nas operações de importação, o que, certamente, afastava qualquer dúvida ou insinuação no sentido de que a infração cometida pelas recorrentes fora de interposição fraudulenta presumida e não a comprovada ou direta, como denominado pelas recorrentes. Para melhor compreensão do teor das referidas respostas, seguem transcritos os excertos mais relevantes, colhidos do citado Termo:

***1.2. Os documentos juntados à impugnação da empresa JM SOLUÇÕES (em particular os Documentos do anexo 10) demonstram o regular trânsito dos recursos pela conta corrente da empresa para adimplir o FECHAMENTO DO CÂMBIO nas operações de importação em análise pela presente ação fiscal?***

***RESPOSTA:***

*Sim, através dos depósitos realizados pela VCCL na conta corrente da JM (justificados através de empréstimos posteriormente convertidos em aumento de capital), a JM pôde efetuar os pagamentos devidos à KOMPORT através de sua própria conta corrente. Via de regra, cabia a KOMPORT (trading prestadora de serviços de importação) realizar o fechamento de câmbio para pagamento dos exportadores.*

***1.3. O aporte de R\$ 7.000.000,00 feito por sua sócia VCCL PARTICIPAÇÕES está regularmente contabilizado e esse montante se prestou a adimplir a primeira importação de bens junto à empresa KOMPORT no valor total de R\$ 5.572.375,50?***

***RESPOSTA:***

*Sim, o aporte de R\$ 7.000.000,00 efetuado pela VCCL PARTICIPAÇÕES foi contabilizado num primeiro momento como sendo “empréstimos/financiamentos a curto prazo”. Após isso, os recursos foram transferidos para a conta AFAC –Fl. 4199 SP SAO PAULO DELEX Adiantamento Futuro Aumento de Capital. Através destes recursos, a JM pagou o valor da primeira importação à empresa KOMPORT.*

*[...]*

***a) Essa transação está devidamente contabilizada e demonstrada nos extratos bancários da empresa JM SOLUÇÕES, de modo a atender o preceito do trinômio origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas operações de importação em análise pela presente ação fiscal?***

***RESPOSTA:***

*Sim, os recursos foram contabilizados e atendem ao trinômio de origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas importações em análise. No entanto, cabe ressaltar mais uma vez que esta fiscalização não efetuou a autuação por falta de comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas operações de importação da empresa.*

[...]

**1.4. O saldo desses recursos aportados e não consumidos na primeira importação somados ao resultado positivo auferido na revenda dos produtos da primeira importação, adimpliram a segunda importação de bens junto à empresa KOMPORT no valor total de R\$ 4.246.878,92?**

**RESPOSTA:**

*Sim, o saldo dos recursos aportados juntamente com os recursos auferidos com a “venda” para a MULTI BBRASIL da primeira importação adimpliram a segunda importação junto à KOMPORT.*

[...]

**a) Essa transação está devidamente contabilizada e demonstrada nos extratos bancários da empresa JM SOLUÇÕES, de modo a atender o preceito do trinômio origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas operações de importação em análise pela presente ação fiscal?**

**RESPOSTA:**

*Sim, a transação foi contabilizada e atende ao trinômio de origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na importação em análise. No entanto, cabe ressaltar mais uma vez que esta fiscalização não efetuou a autuação por falta de comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas operações de importação da empresa.*

*O esquema arquitetado pelo grupo foi montado com operações de financiamento e recebimentos de modo que a empresa pudesse comprovar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos, tendo em vista que o grupo já havia sido fiscalizado e autuado pela RFB por esquema semelhante, como veremos no item 1.6.*

**1.5. O saldo dos recursos aportados e não consumidos na primeira importação somados aos resultados positivos auferidos na revenda dos produtos da primeira e segunda importações, adimpliram a terceira importação de bens junto à empresa KOMPORT no valor total de R\$ 3.668.983,64**

**RESPOSTA:**

*Sim, o saldo dos recursos aportados juntamente com os recursos auferidos com a “venda” para a MULTI BBRASIL da primeira e segunda importações adimpliram a terceira importação junto à KOMPORT.*

[...]

***a) Essa transação está devidamente contabilizada e demonstrada nos extratos bancários da empresa JM SOLUÇÕES, de modo a atender o preceito do trinômio origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas operações de importação em análise pela presente ação fiscal?***

**RESPOSTA:**

*Sim, a transação foi contabilizada e atende ao trinômio de origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na importação em análise. No entanto, cabe ressaltar mais uma vez que esta fiscalização não efetuou a autuação por falta de comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas operações de importação da empresa.*

*O esquema arquitetado pelo grupo foi montado com operações de financiamento e recebimentos de modo que a empresa pudesse comprovar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos, tendo em vista que o grupo já havia sido fiscalizado e autuado pela RFB por esquema semelhante, como veremos no item 1.6.*

***1.6. Para as demais análises referentes aos documentos juntados à impugnação da empresa JM SOLUÇÕES (em particular os Documentos do anexo 10) faça as considerações que julgar necessário.***

**RESPOSTA:**

*Apesar de todos os elementos apresentados no item 1.1 que demonstram cabalmente a ocultação da MULTI BRASIL pela JM, mediante fraude ou simulação, esta fiscalização gostaria de ressaltar que a MULTI BRASIL tem um histórico de prática de ocultação de real adquirente.*

*O Auto de Infração constante do PAF nº 11829.720.042/2013-76, lavrado pela Alfândega do Aeroporto Internacional de Viracopos em 17/12/2013, revela que esquema semelhante ao praticado entre a JM e a MULTI BRASIL também foi praticado entre C.D.V. EXPORTAÇÃO, IMPORTAÇÃO E COMÉRCIO LTDA – EPP, CNPJ 05.109.438/0001-26 e MULTI BRASIL, como vemos nos trechos abaixo transcritos do Auto de Infração:*

*[...]*

*Em julgamento da impugnação apresentada pela MULTI BRASIL ao Auto de Infração constante do PAF nº 11829.720.042/2013-76, lavrado pela Alfândega do Aeroporto Internacional de Viracopos em 17/12/2013, a 11ª Turma da DRJ/SPO, através do Acórdão 16-68.037, manteve a totalidade do crédito tributário lançado, no valor de R\$ 4.687.535,19, para a interessada e o responsável solidário:*

*[...]*

*Como podemos depreender dos trechos transcritos acima, o esquema fraudulento de importações praticado pela MULTI BRASIL e JM foi a continuação do esquema que vinha sendo praticado entre a MULTI BRASIL e a C.D.V.. Logo após a Alfândega do Aeroporto Internacional de Viracopos iniciar fiscalização na C.D.V. (fevereiro de 2012), a MULTI BRASI começou a utilizar-se de empresa JM para realizar suas importações fraudulentas (maio de 2012).*

*Já tendo conhecimento dos elementos que foram usados como prova para caracterizar interposição fraudulenta no comércio exterior, tendo em vista a fiscalização conduzida pela Alfândega do Aeroporto Internacional de Viracopos na C.D.V. e na MULTI BRASIL, a JM e MULTI BRASIL aperfeiçoaram o esquema já praticado anteriormente, utilizando-se, por exemplo, da capitalização da empresa JM ao invés de adiantamentos.*

[...] (grifos dos originais)

Assim, com base na descrição dos fatos que integra o auto de infração, corroborado pelos oportunos e relevantes esclarecimentos prestados pela autoridade fiscal diligente, resta fulminada a tentativa dos recorrentes de distorcer os fatos e falsamente atribuir a fiscalização a alegação de que a “JM não comprovou a origem dos recursos que foram utilizados para realização das operações de importação ocorridas entre maio de 2012 e maio de 2014”.

Pela mesma razão, também não procede a alegação de nulidade da autuação, sob o argumento de que não fora especificada a forma da suposta interposição fraudulenta cometida pelas recorrentes, ou seja, “se no modo presumido ou se no modo direto” (ou comprovada); assim como, a alegação de que não fora especificada a conduta infracionária. Por dizerem respeito ao mérito da lide, em homenagem a objetividade e a concisão, esses pontos, serão abordados em pormenor seguir, na análise das questões meritórias.

Enfim, os recorrentes alegaram ainda que, caso admitido que o lançamento teria tipificado a conduta pelo modo direto (ou de modo comprovado, como aqui se denomina), não fora indicado o dolo ou a fraude cometida pelos recorrentes. Ora, negar que não houve dolo ou fraude, no caso em tela, conflita com os fatos comprovados nos autos, dentre os quais, a deliberada e intencional ocultação da real adquirente dos produtos (a recorrente PEARSON), mediante simulação da aparente operação de importação por conta e ordem ou por encomenda da recorrente JM, com o claro propósito de dissimular a real operação de importação por conta e ordem ou encomenda da compradora exclusiva PEARSON, indevidamente oculta nos documentos de importação, conforme expressamente relatado no excerto extraído do relatório fiscal, a seguir transcrito:

*Pelas tabelas acima fica claro que no momento do registro da importação, a JM já tinha conhecimento que as mercadorias se destinariam a MULTI BRASIL, pois tratam-se de produtos específicos para a empresa e que são revendidos a ela poucos dias depois do desembarço das importações nas mesmas quantidades que foram importadas, o que demonstra, s.m.j., que*

**a empresa real adquirente das mercadorias importadas pela KOMPORT é a MULTI BRASIL e não a JM.**

*Há na Declaração de Importação - DI, campo próprio (“adquirente”) para que, no momento do registro da declaração, seja informado o adquirente da mercadoria importada. **No entanto, a KOMPORT informava à Receita Federal o nome da empresa JM, indicando que a real adquirente das mercadorias seria a JM, quando na verdade tratavam-se de operações por encomenda da MULTI BRASIL, conforme definido no tópico 3 - Modalidades de Importação e Outras Considerações.** (grifos não originais).*

Ademais, a indevida quebra da cadeia do IPI, que resultou no não pagamento de vultosos valores desse imposto, indubitavelmente, é outro fato que reforça a existência dolo nas condutas praticadas pelas recorrentes.

Ainda serve de reforço à existência de conduta dolosa das recorrentes, o fato de o presente esquema de fraude representar mera continuação do esquema fraudulento anterior praticado entre a MULTI BRASIL e a CDV, objeto do auto de infração encartado no processo nº 11829.720.042/2013-76, cujo valor da multa aplicada foi liquidado, após desistência do recurso voluntário interposto. E o atual esquema fraudulento representa uma sofisticação do esquema anterior, Naquele a MULTI BRASIL forneceu os recursos financeiros para a importadora CDV, configurando importação por sua conta e ordem, porém foi omitida nos documentos de importação. Já neste, como forma de dificultar a descoberta da operação simulada, entre MULTI BRASIL e a importadora KOMPORT foi interposta a JM, com o evidente propósito de dificultar a descoberta da real adquirente, a MULTI BRASIL.

Assim, fica demonstrado que, ao contrário do que alegaram as recorrentes, o enquadramento legal da infração foi correta e precisamente realizado, o que afasta o alegado cerceamento do direito de defesa. Se a recorrente não compreendeu ou não quis compreender o exposto enquadramento legal, mencionado duas vezes no curso da descrição dos fatos (item 5 e subitem 6.1.1), essa circunstância não representa motivo suficiente para declaração da nulidade do lançamento. Também houve expressa descrição das condutas infracionárias imputadas as recorrentes, que subsumem perfeitamente ao tipo da infração por interposição fraudulenta comprovada ou direta.

Por todas essas razões, rejeita-se a alegada preliminar de nulidade da autuação.

**Da nulidade da decisão recorrida.**

As recorrentes alegaram nulidade do acórdão recorrido, sob o argumento de que a Colegiado julgador *a quo* alterou o critério jurídico do lançamento, em função da diligência realizada, que afastou a tipificação da interposição fraudulenta pela forma presumida e, em razão do parecer fiscal, que pretendeu “consertar” o lançamento indicando diversas supostas condutas que poderiam tipificar o dolo, tentou demonstrar a prática da interposição fraudulenta direta ou comprovada.

No tópico precedente, ficou demonstrado que, não é verdade que fiscalização tentou consertar o lançamento. No referido termo de diligência, a autoridade fiscal apenas reafirmou os fatos que já se encontravam relatados com precisão e clareza na descrição dos fatos integrante do auto de infração. De fato, a leitura da peça inaugural revela que a autoridade fiscal já havia consignado uma extensa relação de fatos comprobatórios de que as recorrentes



agiram com o claro propósito de simular uma operação de importação por conta e ordem da JM e dissimular a real operação de importação por conta e ordem da PEARSON (MULTI BRASIL), a real adquirente das mercadorias, mediante a ocultação intencional e deliberada desta última nos documentos que ampararam as correspondentes operações de importação.

Apesar de ter alegado em várias passagens de suas peças defensivas, que a infração que lhes fora imputada seria a interposição fraudulenta presumida ou indireta e não a interposição fraudulenta comprovada ou direta, a recorrente não indicou e tampouco transcreveu quaisquer fragmento de texto contido no minucioso e extenso relatório fiscal, em que a autoridade fiscal tenha mencionado ou descrito a mencionada modalidade de interposição. E não o fez porque não existe tal menção em numa parte do referido relatório. Ao contrário do asseverado pelas recorrentes, consta do citado relatório fiscal, em várias passagens, expressa menção a comprovação da origem lícita dos recursos utilizados nas referidas operações de importação. A título de exemplo, cita-se o elucidativo excerto extraído do citado relatório fiscal, que segue transcrito:

*No entanto, mesmo diante da recusa em entregar a maioria da documentação solicitada, esta fiscalização prosseguiu com a análise das operações de comércio exterior da empresa, utilizando-se das informações contidas nos sistemas da RFB e dos poucos documentos entregues a esta fiscalização, e pode concluir que os recursos para as operações de comércio exterior da JM são provenientes de empresas pertencentes do próprio grupo a qual pertence, o GRUPO MULTI BRASIL, como veremos adiante.*

Essa informação é a prova inequívoca de que as respostas apresentadas no referido termo de diligência fiscal apenas confirmaram o que fora relatado na descrição dos fatos do questionado auto de infração, portanto, sem alegada inovação alegada pelas recorrentes.

A leitura correta da descrição dos fatos revela que as recorrentes, de fato, simularam um operação por conta e ordem ou por encomenda da JM, com o evidente propósito de dissimular a real operação de importação por encomenda da PEARSON (MULTI BRASIL), que foi proposital e intencionalmente omitida nos documentos das operações de importação, com o nítido propósito de evitar a incidência do IPI nas operações de revenda do produto no mercado para as pessoas jurídicas franqueadas, bem como não se submeter a procedimentos fiscais de habilitação para atuar no comércio exterior, conforme asseverado no trecho do relatório fiscal, a seguir transcrito:

*Com a ocultação, a MULTI BRASIL pretendia afastar obrigações tributárias principais e acessórias, como não figurar como contribuinte "equiparado a industrial" e evitar a incidência do IPI nas operações subsequentes à importação, além de não precisar se submeter a procedimentos fiscais de habilitação para atuar no comércio exterior.*

Ressalte-se ainda que, em consonância com a descrição dos fatos infracionais apresentada no questionado auto de infração, em duas oportunidades, especificamente nos itens 5 e 6.1.1 do relatório fiscal, constata-se o expresso registro do enquadramento legal da infração no art. 23, V, §§ 1º e 3º, do Decreto-lei 1.455/1976, que trata da interposição fraudulenta comprovada ou direta. De outro modo, em consulta ao referido documento, não foi encontrada

qualquer referência ao § 2º do citado preceito legal, que define a interposição fraudulenta presumida, como mencionado pelas recorrentes.

Com base nessas considerações, resta demonstrado que, ao contrário do alegado, a decisão recorrida não alterou o critério jurídico da autuação, ao contrário, decidiu em perfeita consonância com os fundamentos fáticos e jurídicos que motivaram a autuação, o que confirma a improcedência da preliminar de nulidade da referida decisão, que se rejeita.

## II Das Questões de Mérito

No mérito, o cerne controvérsia reside em saber se a recorrente PEARSON (ou MULTI BRASIL) (i) foi a real adquirente do produto importada e (ii) na condição de real adquirente, se ela foi ocultada dolosamente dos documentos que amparam as operações de importação e, por decorrência, do conhecimento das autoridades incumbidas do controle aduaneiro das importações, conduta configuradora da infração de interposição fraudulenta comprovada (ou direta, a terminologia preferida pelas recorrentes), sancionada com a multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria importada, nos termos do art. 23, V, e §§ 1º e 3º, anteriormente transcritos.

Inicialmente, em razão da forte controvérsia sobre a modalidade de interposição fraudulenta, cabe fazer a distinção, **quanto a forma de comprovação**, entre a interposição fraudulenta comprovada e a presumida, que se encontram definidas, respectivamente, no inciso V e no § 2º art. 23 do Decreto-lei 1.455/1976, a seguir reproduzidos:

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

[...]

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

[...]

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

[...]

Segundo o referido critério de classificação, o que diferencia uma modalidade de interposição fraudulenta da outra é a forma de comprovação da infração. A materialização da primeira exige que o sujeito passivo, o real vendedor, comprador ou responsável pela operação oculto seja encontrado e apresentado pela autoridade fiscal, enquanto que a materialização da segunda se perfaz com a mera “não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados” na operação de comércio exterior. Em outras palavras, a primeira modalidade exige que a pessoa oculta seja identificada, ao passo que a segunda se contenta com a mera presunção da pessoa oculta.

E tem mais, a presunção da segunda não se limita a existência da pessoa oculta, ela também presume a existência da “fraude ou simulação, inclusive a interposição

fraudulenta de terceiros”, o que não ocorre na primeira, que depende tanto da descoberta e apresentação da pessoa oculta, quanto da comprovação de que ocultação deu-se “fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros”.

No mesmo sentido, tem se manifestado a jurisprudência deste Conselho. A título de exemplo, segue transcrito o enunciado da ementa do acórdão nº 3401-003.892:

*ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS*

*Data do fato gerador: 15/04/2010*

*[...]*

*INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PRESUMIDA E COMPROVADA.*

*A interposição, em uma operação de comércio exterior, pode ser comprovada ou presumida. A interposição comprovada é caracterizada por um acobertamento no qual se sabe quem é o acobertante e quem é o acobertado. A penalidade de perdimento afeta materialmente o acobertado (em que pese possa a responsabilidade ser conjunta, conforme o art. 95 do DecretoLei no 37/1966), embora a multa por acobertamento (Lei no 11.488/2007) afete somente o acobertante, e justamente pelo fato de “acobertar”. A interposição presumida é aquela na qual se identifica que a empresa que está importando não o faz para ela própria, pois não consegue comprovar a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos empregados na operação. Assim, com base em presunção legalmente estabelecida (art. 23, § 2º do DecretoLei no 1.455/1976), configura-se a interposição e aplica-se o perdimento, além da declaração de inaptidão da empresa, com base no art. 81, § 1º da Lei no 9.430/1996, com a redação dada pela Lei no 10.637/2002.<sup>12</sup>*

Assim, se a imposição da penalidade em apreço foi motivada pelo prática da interposição fraudulenta comprovada, como anteriormente demonstrado, certamente, a manutenção da presente autuação depende da demonstração de que a real adquirente da mercadoria, a recorrente PEARSON, foi ocultada dos documentos da operação, especialmente das DI, mediante interposição fraudulenta da recorrente JM.

Para essa finalidades, revela-se imprescindível a análise em conjunto dos principais fatos indiciários, apresentados pela fiscalização no item 4 do relatório fiscal, de que:

a) a recorrente JM não foi localizada no seu endereço cadastral. No referido endereço, existia uma sala fechada, utilizada pela pessoa jurídica “Multi Holding Educação”. Segundo o gerente predial do edifício, a sala era usada para eventos e palestras pela MULTI BRASIL. Várias intimações encaminhadas para a referida pessoa jurídica retornaram com a indicação de “desconhecido”;

<sup>12</sup> BRASIL. CARF. TERCEIRA SEÇÃO. QUARTA CÂMARA. PRIMEIRA TURMA ORDINÁRIA. Rel. Rosaldo Trevisan. Ac. 3401003.892, de 26 de julho de 2017.

b) a recorrente JM recusou-se a entregar a fiscalização a maior parte dos documentos necessários para análise de sua regular operação no comércio exterior. Seus representantes não conseguiram indicar ao menos um funcionário que nela trabalhasse e foi confirmado que nela não havia nenhum funcionário registrado;

c) em entrevista realizada pela fiscalização, representantes da recorrente JM afirmaram que a citada pessoa jurídica foi adquirida pelo GRUPO MULTI BRASIL em 2011, para realizar importações para o grupo, já que as empresas principais não possuíam autorização para importar (RADAR), por falta de alvará. Na época da aquisição, a JM já se encontrava habilitada no RADAR e já tinha realizado algumas poucas importações de lousas digitais, roteadores e HD externo;

d) as mercadorias importadas pela JM consistem em canetas leitoras, cartões magnéticos e lousas interativas digitais, dispostas nos capítulos 84 e 85 da NCM, todos relacionados à material didático utilizado em escolas de idioma, que são franqueadas do GRUPO MULTI BRASIL, quais sejam: Wizard, Yázigi, Skill, Alps, Quatrum, Microlins, SOS Computadores, Bit Company e People;

e) as próprias descrições das mercadorias na Declarações de Importações (DI) da JM já indicavam que as mercadorias seriam para as escolas de idiomas franqueadas do GRUPO MULTI BRASIL. Em torno de 82% dos produtos importados em termos de valor declarado foram descritos como “WIZPEN”, utilizados pela escola de idioma WIZARD em seus cursos de idioma;

f) a JM declarava um faturamento muito próximo dos valores do custo das mercadorias importadas (valor aduaneiro mais os tributos aduaneiros recolhidos) e trabalhava com uma margem de lucro baixíssima, sendo as receitas praticamente todas destinadas para pagamento das mercadorias importadas, dos impostos e dos custos operacionais, não se caracterizando como uma empresa comercial;

g) a análise das notas fiscais de venda das mercadorias importadas juntamente com os dados das importações da JM registrados no Siscomex demonstraram que o desembaraço das importações pela KOMPORT (*trading* utilizada para realizar as importações) e a “venda” das mercadorias importadas da JM para a MULTI BRASIL ocorrem sempre em um espaço de tempo muito pequeno e em quantidades idênticas as importadas, ou seja, todas as mercadorias importadas eram “vendidas” a MULTI BRASIL poucos dias depois do desembaraço, não havendo vendas para outros clientes;

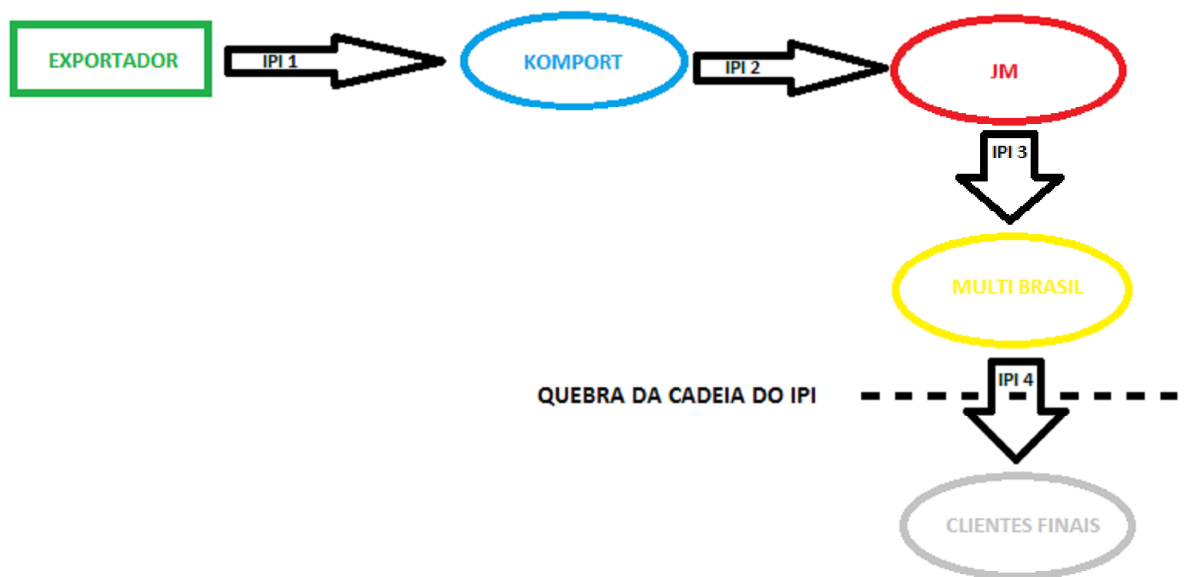
h) a MULTI BRASIL não recolhera o IPI devido nas operações de venda subsequentes realizadas para os seus franqueados.

A valoração desses fatos indiciários em conjunto leva a inexorável conclusão de que Grupo PEARSON comprou a recorrente JM, com o claro e único propósito de utilizá-la nas importações dos materiais educacionais utilizados e revendidos pelo Grupo sem o recolhimento do IPI sobre o real preço de revenda dos produtos aos franqueados. O fato de a recorrente PEARSON ser compradora exclusiva e os produtos terem sido enviados imediata e diretamente à real adquirente são evidências claras da prática da infração de interposição fraudulenta imputadas as recorrentes.

Com efeito, a excepcional coincidência de datas e valores entre os pagamentos/recebimentos/empréstimos entre as empresas do Grupo representa forte indício de que a empresa JM não tinha outra função que não fosse a servir de importadora do Grupo, que lhe abastecera dos recursos financeiros necessários e suficientes apenas para efetuar os

pagamentos dos encargos financeiros decorrentes das operações de importação. E toda essa engenharia operacional tinha único propósito: evitar equiparação da real adquirente a contribuinte do IPI e, por conseguinte, a incidência do IPI na segunda operação interna de revenda para os franqueados, realizada pela da empresa Grupo, no caso, a recorrente PEARSON.

No quadro abaixo, extraído do relatório de diligência fiscal, visualiza-se com clareza como era realizada a “quebra da cadeia de incidência do IPI” nas mencionadas operações de importação:



A ilustração acima revela que a ocultação da recorrente PEARSON/MULTI BRASIL visava e conseguiu evitar, de forma simulada, a incidência do IPI sobre o valor da quarta operação de venda, justamente aquela que tinha o valor da base de cálculo mais expressivo.

Para demonstrar a grandeza dos números e o elevado ganho financeiro obtido pelo Grupo PEARSON com a mera ocultação do real adquirente das mercadorias importadas pela JM, com base em todas as notas fiscais emitidas pela JM e pela MULTI BRASIL no período de maio de 2012 a dezembro de 2014, a fiscalização elaborou a Tabela de fls. 4194/4195, em que apresentada os preços médios unitários de venda da JM para MULTI BRASIL (PEARSON) e desta para os seus franqueados e as diferenças elevadas de preço praticadas entre a terceira e a quarta operação de venda, majoradas entre o percentual mínimo de 108% e máximo de 447%. E ao transferir a maior a parte da majoração dos preços para última operação, posta fora do campo de incidência do IPI, recorrente PEARSON, artificialmente, fraudou a cobrança do referido imposto.

Os dados apresentados revelam que o preço médio praticado pela MULTI BRASIL nas vendas aos seus franqueados é muito superior ao praticado na suposta “venda” da JM para a MULTI BRASIL. E com a ocultação da recorrente MULTI BRASIL (PEARSON), sobre essa diferença de preço, nenhum valor de IPI foi considerado devido ou recolhido. O que evidencia que a mera interposição da JM nas operações de importação eximiu a recorrente MULTI BRASIL (PEARSON) do recolhimento do IPI do que o devido na última operação de

venda, o que teria ocorrida, caso ela tivesse sido declarada como a real adquirente das mercadorias importadas. Para ilustrar a elevada discrepância de preços e o significativo ganho financeiro obtido pela recorrente PEARSON com a interposição fraudulenta da JM, a autoridade fiscal apresentou o exemplo que transcrito:

*Para exemplificar, utilizaremos o caso das mercadorias descritas como "WIZPEN TOTS ANUAL KIT". Elas foram "vendidas" pela JM para a MULTI BRASIL por um preço médio unitário de R\$ 69,00. Sobre este preço, foi recolhido IPI a uma alíquota de 15%. A MULTI BRASIL, por sua vez, vendeu essa mesma mercadoria aos seus franqueados por R\$ 130,68, sem recolher nada de IPI, deixando, assim, de recolher a alíquota de 15% sobre a diferença de preço praticada (R\$ 130,68 – R\$ 69,00 = R\$ 61,68). Ou seja, apenas em uma unidade desta mercadoria foram sonogados R\$ 9,25 de IPI (15% de R\$ 61,68).*

E com base nos dados de todas as operações, a autoridade fiscal concluiu o seguinte, *in verbis*:

*Como estamos falando no montante de R\$ 28.530.277,05 importados pela JM e repassados para a MULTI BRASIL comercializar a preços bem superiores aos seus franqueados, sem o devido recolhimento de IPI, o volume de IPI sonogado foi enorme!*

A excepcional coincidência de datas e valores entre os pagamentos/recebimentos/empréstimos entre as empresas do Grupo represente outro forte indício de que a empresa JM não tinha outra função que não fosse a função de emprestar o seu nome para que as importações do Grupo fosse registradas em seu nome, inclusive sendo abastecida dos recursos financeiros, fornecidos por empresas do Grupo, destinados exclusivamente para efetuar os pagamentos de todos os encargos vinculados às operações de importação.

Por essas razões, outra conclusão não era possível, senão a de que as recorrentes uniram-se e planejaram o referenciado esquema de fraude tributária, mediante interposição fraudulenta da recorrente JM, com o único e nítido propósito de ocultar a real adquirente exclusiva das mercadorias importadas, a recorrente PEARSON. A simulação da operação de importação por conta e ordem ou por encomenda da JM restou claramente demonstrada. Da mesma forma, o propósito de ocultar a recorrente PEARSON ficou devidamente evidenciado, mediante a dissimulação da operação por encomenda exclusiva da recorrente PEARSON.

Na presente caso, se excluída a recorrente JM das operações de importação por conta e ordem ou por encomenda simuladas e colocada no seu lugar a recorrente PEARSON, ficariam evidenciadas, simultaneamente, a real operação de importação encomenda da PEARSON dissimulada e a simulação da operação de venda no mercado interno entre JM e a PEARSON. Em outras palavras, com exclusão da JM, restam reveladas as únicas operações reais: (i) a operação de importação por encomenda da PEARSON e (ii) a operação de venda no mercado interno da PEARSON para as franqueadas. Assim, resta demonstrada interposição fraudulenta da JM e a indevida ocultação da PEARSON.

Além da comprovação da interposição fraudulenta, o referido conjunto de fatos imputados às recorrentes também evidencia a existência do dolo ou seja a intenção consciente e deliberada das recorrentes de fraudar o controle aduaneiro e o recolhimento do IPI devido na operação de revenda para os franqueados. Ressalta-se, novamente, a quarta operação

de venda só teve um propósito: fraudar o pagamento do IPI devido sobre a diferença de preço entre as duas últimas operações de venda.

A título exemplificativo, em relação ao produto “WIZPEN TOTS ANUAL KIT”, as notas fiscais de fls. 4196/4198 ilustram bem a diferença de preços praticadas entre as duas operações e, em decorrência, os elevados valores do IPI que, fraudulentamente, deixaram de ser devidos recolhidos aos cofres da União.

Ainda confirma o dolo das recorrentes o fato de o presente esquema de fraude representar uma mera continuação, porém, de forma mais sofisticada, do esquema fraudulento anteriormente praticado entre a MULTI BRASIL e a pessoa jurídica CDV, que resultou no auto de infração encartado no processo nº 11829.720.042/2013-76, que, após desistência do recurso voluntário interposto, a recorrente PEARSON concordou com a autuação e efetuou o pagamento integral da multa aplicada.

### **Da análise das alegações relevantes das recorrentes.**

Nos recursos em apreço, as recorrentes alegaram que as operações realizadas pela recorrente JM foram lícitas e não visaram prejudicar o Fisco ou o controle aduaneiro, o que é desmentido pelos fatos relatados e comprovados pela fiscalização.

Diferentemente alegado, noticiam os autos que, por meio da intencional e planejada ocultação da real adquirente dos produtos importados, as recorrentes burlaram o controle aduaneiro e fraudaram o pagamento do IPI devido nas operações de venda dos produtos aos seus franqueados.

As recorrentes alegaram que a JM sempre existira e que existia de fato e de direito, desenvolvendo atividade específica e compatível com seu objeto, dentro de um Grupo econômico.

No entanto, os fatos comprovados nos autos revelam que a recorrente JM fora adquirida pelo Grupo MULTI para servir de interposta pessoa da PEARSON na importação simulada por conta e ordem ou por encomenda, com o único propósito de (i) ocultar a real adquirente dos produtos importados e assim dissimular a real operação de importação por encomenda exclusiva da recorrente PEARSON, e (ii) fraudar o controle aduaneiro e o pagamento do IPI devido na real operação de venda no mercado interno.

Quanto a alegação de que não “restou demonstrada, descrita, caracterizada e capitulada legalmente, pela fiscalização, a **fraude ou simulação**, bem como o **intuito doloso** da MULTI BRASIL de se ocultar para se esquivar do controle aduaneiro e ilidir o recolhimento de tributos”, os argumentos anteriormente apresentados são suficientes para demonstrar o contrário.

Em relação às alegações sobre a teoria do “domínio do fato” do Direito Penal, este Redator entende que não tem relevância para o deslinde da controvérsia, porque não foi com base nessa teoria que a autuação foi fundamentada, portanto, trata-se de questão estranha aos motivos da autuação, o que dispensa manifestação a respeito.

Em relação capacidade econômico-financeira da JM e a origem dos recursos financeiros por ela utilizados não existe controvérsia nos autos, uma vez que a própria fiscalização comprovou a origem dos recursos financeiros utilizados pela referida pessoa

jurídica no custeio das operações de importação, conforme explicitado nos excertos anteriormente transcritos, extraídos tanto do relatório integrante do auto infração, quanto do relatório da diligência fiscal, que ratificou as informações a respeito apresentadas no relatório da autuação.

No que tange a inexistência de tipificação das condutas atribuídas às recorrentes, especialmente, as condutas fraudulentas, ou a inexistência do dolo específico, os argumentos anteriormente apresentados são suficientes para demonstrar o contrário o alegado.

As recorrentes alegaram que as operações realizadas por cada uma delas, a parte de não estarem proibidas legalmente, coincidiam, na forma e no conteúdo, com as operações pretendidas. Para as recorrentes, não houve a estruturação de uma operação para ocultar outra. Tudo foi devidamente reportado ao fisco por meio do cumprimento das obrigações principais e acessórias.

Sem razão as recorrentes. Os fatos comprovados nos autos revelam que as recorrentes simularam a operações de importação por conta e ordem ou encomenda da recorrente JM, com o único propósito de dissimular a real operação de importação por encomenda da real adquirente dos produtos importados, a recorrente PEARSON, mediante a ocultação desta última nas DI das respectivas operações de importação. E ao assim proceder as recorrentes fraudaram o controle aduaneiro e o pagamento do IPI, conforme anteriormente demonstrado.

Portanto, não é verdade que não houve estruturação de operação para ocultar outra operação, pois, os fatos demonstram que a aparente operação de importação por conta e ordem ou encomenda da JM foram feitas com o único propósito de acobertar a real operação de importação por conta e ordem ou encomenda da PEARSON, já que esta não dispunha de autorização no Siscomex-Radar, para figurar como importadora por conta e ordem ou por encomenda.

Aliás, apurou a fiscalização, por meio de entrevistas com os representantes da JM, que esta pessoa jurídica foi adquirida pelo Grupo MULTI BRASIL, em 2011, para realizar importações para o Grupo, já que as empresas principais não possuíam autorização no Siscomex-Radar para importar, o que representa motivo suficiente para a caracterização da burla ao controle aduaneiro, o que conflita com a afirmação de que tudo fora feito as claras, do cumprimento das obrigações principais e acessórias.

No caso, como justificar que não houve cumprimento de obrigação tributária principal, se por meio da referida ocultação a recorrente PEARSON deixou de recolher elevados valores de IPI, mediante a quebra artificial da cadeia de incidência do referido imposto.

E nesses dois fatos está a resposta para a indagação da recorrente sobre “que sentido teria ‘ocultar’ uma empresa por meio da ‘interposição’ de outra, sendo ambas as empresas pertencentes ao mesmo grupo, tendo como controladora a mesma entidade jurídica?”, ou seja, evitar o controle aduaneiro e o pagamento do IPI na operação de revenda aos franqueados.

As recorrentes ainda alegaram que a imputação de “quebra da cadeia do IPI” fora feita sem qualquer embasamento. Segundo as recorrentes, em vista da quantidade de operações e valores envolvidos, a média de 5,75% de margem de lucro nas operações de venda JM para MULTI BRASIL não era “baixíssima” ou “inexistente”, ao contrário, “conforme provado pelos documentos ora acostados e pelo Relatório Técnico-Pericial, a JM SOLUÇÕES



jamais teve prejuízo com estas operações, e, ao final, teve um resultado positivo, da ordem de R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais)”.

A análise do Relatório de Procedimentos da lavra da pessoa jurídica ValorUp Auditores Independentes (fls. 2215/2216) limitou-se a confrontação dos valores das compras à importadora KOMPORT e das revendas à MULTI BRASIL das mercadorias importadas e a confirmação de que as referidas operações discriminadas no Anexo I (fls. 2226 e ss.) estavam “refletidos na escrituração contábil da Empresa”.

Assim, o referido Relatório apenas confirmou fatos incontroversos e que não foram questionados pela fiscalização. Ora, se objetivo da recorrente era demonstrar que a margem bruta praticada na operação de venda da JM para MULTI BRASIL era normal ela teria que ter feito comparações com outras operações de venda realizadas com pessoas não vinculadas ou relacionadas, o que não ocorreu.

Além disso, de acordo com a planilha de fls. 2217/2225, o saldo final fluxo de caixa das operações de R\$ 10.395.159,39, inclui o valor R\$ 7.000.000,00, proveniente da integralização de capital (fl. 2234). De fato, no período, o saldo de capital do confronto entre os valores das compras da KOMPORT, no total de R\$ 47.626.512,86, e os valores das vendas à MULTI BRASIL, no total de R\$ 51.003.545,26, apenas confirma a irrisória margem bruta de venda da recorrente JM em torno de 7%. Ademais, a recorrente não apresentou qualquer demonstrativo que comprovasse que essa insignificante margem de bruta de venda era suficiente para cobrir os demais custos e despesas da JM.

Assim, se comparada com margem bruta de venda da MULTI BRASIL para os seus franqueados, variável entre o percentual mínimo de 108% e o máximo de 447%, as provas apresentadas pela recorrente apenas confirmam a tese da fiscalização de que a omissão da MULTI BRASIL nos documentos de importação representou apenas tosco artifício para evitar a quebra de incidência e o pagamento do IPI nas operações de venda da MULTI BRASIL para os franqueados.

Em outras palavras, os preços de venda da JM para MULTI BRASIL revelam que, contrariando as práticas usuais de mercado, a recorrente JM revendeu os produtos importados à recorrente PEARSON com margem baixíssima de lucro. E logo em seguida, a recorrente PEARSON revendia os mesmos produtos por margem altíssima de lucro aos seus franqueados. E qual a justificativa para esse repentino e abrupto aumento de preço? Inequivocamente, evitar o pagamento do IPI devido na operação de venda interna pelo real importador por conta e ordem ou encomenda para os seus franqueados. Ou seja, a ocultação dolosa da recorrente PEARSON nas correspondentes DI teve objetivo claro, retirar-lhe, simultaneamente, a condição de importador por conta e ordem ou por encomenda e a condição de contribuinte do IPI, cujo efeito direto e imediato fraudar o recolhimento do imposto sobre o valor integral de venda aos seus franqueados.

E se houve a ocultação da real adquirente e prática da infração de interposição fraudulenta, conseqüentemente, restou caracterizado o dano a erário, que as recorrentes alegaram não existir, com base no seguinte argumento:

*Ainda que exista uma vertente jurisprudencial administrativa e doutrinária que aponte a desnecessidade de, para os casos de interposição fraudulenta, ser indicado o dano ao erário, é certo que há jurisprudência administrativa no sentido desta*

*necessidade e jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça na mesma linha.*

Pois bem! No julgamento da lide, a corrente que prevaleceu e se consagrou vencedora foi a que defendeu o entendimento de que, uma vez comprova a prática da infração de interposição fraudulenta, definida no inciso V do art. 23 do Decreto-lei 1.455/197, por decorrência, o dano ao erário também se encontra configurado, nos termos do *caput* do referido artigo. Cabe ressaltar que, embora o entendimento apresentado pela recorrente, tenha sido defendido pela nobre Relatora, ela não foi acompanhado pelos demais membros do Colegiado.

Também por adotar a tese das recorrentes, os argumentos apresentados no voto condutor do acórdão nº 3402-002.362, parcialmente transcritos nos recursos em apreço, são inconciliáveis com o entendimento deste Redator e da maioria vencedora do Colegiado.

Reafirma-se que a maioria do Colegiado adotou o entendimento de que, por expressa determinação do *caput* do art. 23 do Decreto-lei 1.455/1976, considera-se dano ao erário, punível com a pena de perdimento das mercadorias, a ocultação do real adquirente das mercadorias importadas, mediante fraude ou simulação, conforme definido no inciso V do citado artigo. E como a referida infração restou demonstrada nos autos, o dano erário, inequivocamente, também restou configurado.

E os feitos imediatos e aparentes do dano ao erário decorrente da ocultação do real adquirente da mercadoria importada, mediante a interposição fraudulenta terceiros, refletem-se, principalmente, na burla ao controle aduaneiro e na fraude tributária, cuja face que aparece com maior visibilidade, indubitavelmente, é a quebra da cadeia de incidência do IPI.

Entretanto, de modo geral, há outras consequências nocivas resultantes do dano erário caracterizado pela prática da infração de interposição fraudulenta de terceiros, a exemplo das que foram relacionadas no voto condutor do julgado recorrido, a seguir transcritas:

*A burla aos controles aduaneiros pode causar:*

- *impedir que uma determinada empresa (adquirente) seja submetida ao procedimento de habilitação;*
- *impedir a equiparação, do real adquirente, à condição de estabelecimento industrial, contribuinte do IPI;*
- *impedir a aplicação das restrições e determinações previstas na legislação de "valor aduaneiro" e de "preços de transferência";*
- *impedir o conhecimento da verdadeira origem dos recursos;*
- *impedir atribuir ao adquirente a condição de responsável solidário pelos tributos incidentes na importação;*
- *impedir o devido registro contábil da propriedade dos bens, incluindo a composição de custos destes bens;*
- *propiciar o aproveitamento indevido de incentivos fiscais estaduais (ICMS), a chamada "guerra fiscal" entre os Estados da federação que, muitas vezes, apenas fomenta a criação, ou simulação de empresas com o fim único de se obter tais vantagens;*

- *impedir o efetivo controle aduaneiro e fiscal;*

*No caso específico da modalidade Importação por “conta e ordem” ainda podem ser listadas as seguintes burlas aos controles aduaneiros:*

- *A não vinculação do adquirente ao Importação por “conta e ordem”, no Siscomex, via Declaração de Importação;*
- *A não apresentação do adquirente, para fins da vinculação, de requerimento à unidade aduaneira da Receita Federal do Brasil com jurisdição sobre o seu estabelecimento matriz, indicando:*

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

*II – apresentação de cópia do contrato firmado entre as partes para a prestação dos serviços.*

- *A não habilitação do adquirente no RADAR;*
- *A não informação pelo Importação por “conta e ordem”, do número de inscrição do adquirente no CNPJ em campo próprio da Declaração de Importação;*
- *A exigência de garantia para autorização da entrega ou desembaraço aduaneiro de mercadorias, por parte do adquirente quando o valor das importações for incompatível com o capital social ou patrimônio líquido deste;*

*[...]*

*E ainda traz outros efeitos:*

*Blindar o patrimônio do real adquirente/encomendante: No caso de eventual lançamento tributário decorrente das operações, o real importador se beneficia de certa “imunidade” no âmbito patrimonial (cobrança de tributos e multa) e penal (conduta criminosa), uma vez que, aos olhos do Fisco, somente é conhecida a identidade da interposta pessoa.*

*Quebra da cadeia de incidência do IPI: Por ordenamento constitucional, o IPI é um tributo de incidência não-cumulativa, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores (art. 153, § 3º, inciso II, da CF/88).*

*[...]*

*Sonegação de PIS/PASEP e COFINS não-cumulativos: Em uma importação por intermédio de terceiros, o importador é contribuinte do PIS/PASEP e COFINS não-cumulativos sobre a receita bruta auferida (no caso da importação por encomenda) ou sobre o valor dos serviços prestados (no caso de importação por conta e ordem), consoante o artigo 12 do Decreto nº 4.524/02.*

*Lavagem de dinheiro e ocultação de bens e valores:* Por lavagem de dinheiro entende-se o procedimento utilizado para disfarçar a origem de bens e valores obtidos ilegalmente. No caso da ocultação mediante fraude ou simulação, abre-se brecha para a utilização de recursos de origem desconhecida no pagamento das importações.

*Fruição indevida pelo importador oculto ( adquirente ) do benefício do ICMS.*

*Esse ponto em destaque ganha abrupta relevância quando a interposta pessoa se localiza em Estado da Federação que proporciona benefícios fiscais relacionados a incidência do ICMS.*

[...] (grifos dos originais).

No caso, os efeitos do dano erário por ocultação da real adquirente, relatados e comprovados pela fiscalização, encontram-se materializados (i) na evidente burla ao controle aduaneiro, mediante a simulação da operação de importação por conta e ordem ou encomenda da JM e a consequente a ocultação da real adquirente exclusiva, a recorrente PEARSON, e (ii) na fraude tributária, sob forma de não incidência do IPI na operação de revenda das mercadorias importadas aos franqueados, mediante a quebra artificial da cadeia do IPI.

No mesmo sentido, recentemente, tem se manifestado as demais Turmas deste Conselho. A título ilustrativo, seguem os transcritos os enunciados das ementas dos seguintes julgados:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO II*

*Data do fato gerador: 05/01/2010, 26/07/2010, 23/09/2010, 22/11/2010, 17/01/2011, 25/01/2011, 15/03/2011.*

*SIMULAÇÃO. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. MULTA EQUIVALENTE.*

*Caracteriza dano ao Erário a importação de mercadoria com ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.*

*Aplicase a multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria na importação, quando essa não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, por ocasião da apuração da infração por dano ao Erário.*

*Recurso Voluntário Negado*<sup>13</sup>

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Ano-calendário: 2009, 2010, 2011, 2012, 2013*

*INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. MERCADORIA NÃO LOCALIZADA OU CONSUMIDA. MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO. PROCEDÊNCIA.*

<sup>13</sup> BRASIL. CARF. TERCEIRA SEÇÃO. QUARTA CÂMARA. SEGUNDA TURMA ORDINÁRIA. Rel Maria Aparecida Martins de Paula. Ac. 3402-004.281, de 28 jun. 2017.

*Considera-se dano ao Erário, punível com a pena de perdimento, a infração relativa a mercadorias estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros. A pena de perdimento converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida.<sup>14</sup>*

Em relação a esse último julgado, merece destaque o seguinte excerto extraído do voto do Relator do julgado:

*Entende-se inócua a discussão sobre a existência ou a comprovação de efetivo dano ao Erário, visto que decorre do texto da própria lei: Decreto-Lei nº 1.455/1976 : “Art 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias: ...”, elencando incisos, cujas infrações ali relacionadas considera-se dano ao Erário, punível com perdimento. Discute-se a subsunção dos fatos às normas contidas nos referidos incisos, v.g., no inciso V, onde o núcleo do tipo infracional reside na conduta dolosa de ocultar, mediante fraude ou simulação, tornando-se necessário que esses elementos sejam provados ou presumidos, a depender da modalidade da interposição fraudulenta identificada.*

Da mesma forma entendeu a maioria dos integrantes deste Colegiado ao rechaçar os argumentos apresentados pela nobre, que encampou a tese defendido pelas recorrentes.

### **III Da Conclusão.**

Por todo o exposto, com a vênia da nobre Relatora, vota-se por NEGAR PROVIMENTO ao recurso, para manter na íntegra a decisão recorrida.

*(assinado digitalmente)*

José Fernandes do Nascimento

---

<sup>14</sup> BRASIL. CARF. TERCEIRA SEÇÃO. QUARTA CÂMARA. PRIMEIRA TURMA ORDINÁRIA. Rel. Fenelon Moscoso de Almeida. Red. Rosaldo Trevisan. Ac. 3401-003.811, de 27 jun. 2017.