



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10410.721837/2021-51
ACÓRDÃO	3402-012.946 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	JRF COMERCIO, IMPORTACAO E EXPORTACAO EIRELI
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 06/08/2018 a 21/12/2018

SOLIDARIEDADE. ART. 124 CTN. SUJEIÇÃO PASSIVA. ART. 121 CTN.

O art. 124 do CTN, que trata da solidariedade em matéria tributária, nada mais é do que uma das formas de distribuição da responsabilidade pelo pagamento dos tributos, inclusive daqueles incidentes sobre as operações de importação, entre os sujeitos passivos da obrigação principal, não se prestando, por si só, para a determinação de qualquer sujeição passiva. Para que alguém possa ser responsabilizado solidariamente pelo pagamento dos tributos, é preciso que, antes, esse alguém seja legitimado como sujeito passivo da obrigação tributária, o que deve ser feito à luz do art. 121 do CTN.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 06/08/2018 a 21/12/2018

NULIDADE DO LANÇAMENTO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade de Auto de Infração fundamentado com as razões de fato e de direito que ensejaram o lançamento do crédito, especialmente quando não identificado qualquer cerceamento ao direito de defesa da parte atuada.

Assunto: Regimes Aduaneiros

Período de apuração: 06/08/2018 a 21/12/2018

NÃO COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS RECURSOS EMPREGADOS NAS OPERAÇÕES DE COMÉRCIO EXTERIOR. PRESUNÇÃO DE INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PRESUNÇÃO DE OCULTAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO.

PENALIDADE DE PERDIMENTO. MERCADORIA NÃO LOCALIZADA, CONSUMIDA OU REVENDIDA. MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO.

A não comprovação da origem dos recursos empregados nas operações de comércio exterior faz presumir a interposição fraudulenta (§ 2º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976), que, por sua vez, é uma presunção de ocultação do sujeito passivo (inciso V do caput do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976), punível com a penalidade de perdimento (§ 1º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976). A impossibilidade de se alcançar a mercadoria, seja porque ela não tenha sido localizada, tenha sido consumida ou revendida, enseja a aplicação da multa substitutiva à penalidade de perdimento, equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria (§ 3º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976).

COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS RECURSOS EMPREGADOS NA IMPORTAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. IMPORTADOR.

É do importador o ônus de comprovar a origem dos recursos empregados nas operações de importação.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA PRESUMIDA. SUBFATURAMENTO. ARBITRAMENTO. NÃO APLICÁVEL.

O arbitramento previsto no art. 88 da MP nº 2.158-35, de 2001, tem como pressuposto a comprovação da ocorrência de fraude, sonegação ou conluio. A presunção de interposição fraudulenta ou a constatação de que os preços declarados estão abaixo dos registrados em outras importações, por si sós, não comprovam a ocorrência de fraude e, portanto, não autorizam o arbitramento do preço com base no art. 88 da MP nº 2.158-35, de 2001.

DOCUMENTOS DA NEGOCIAÇÃO COMERCIAL. NÃO APRESENTAÇÃO. MULTA DO ITEM 1 DA ALÍNEA “B” DO INCISO II DO ART. 70 DA LEI N. 10.833/2003. NÃO APLICÁVEL.

Aplica-se a multa prevista no item 1 da alínea “b” do inciso II do art. 70 da Lei nº 10.833, de 2003, quando não mantidos em boa guarda e ordem, ou quando não apresentados para a Fiscalização, os documentos obrigatórios da declaração de importação (fatura e conhecimento de carga), não podendo ser aplicada essa multa quando não apresentados outros documentos, como aqueles referentes à negociação comercial.

INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO ADUANEIRA. RESPONSABILIDADE. DL 37/66.

A responsabilidade por infração à legislação aduaneira está disciplinada no art. 95 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, sendo inaplicável o CTN para a matéria.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do Auto de Infração, suscitada pelas Recorrentes, e, no mérito, em dar parcial provimento aos Recursos Voluntários para: (i) cancelar a Auto de Infração em relação: a) ao lançamento da diferença de tributos; b) à multa de ofício qualificada, aplicada sobre a diferença de tributos; c) à multa de 100%, calculada sobre a diferença entre o preço declarado e o preço arbitrado pela Fiscalização; d) à multa de 5% sobre o valor aduaneiro das mercadorias; (ii) recalcular a multa substitutiva à penalidade de perdimento, aplicada em razão da não comprovação da origem dos recursos empregados nas operações de importação, a partir do valor aduaneiro das mercadorias declarado nas importações registradas no Siscomex; e (iii) afastar a responsabilidade solidária do Sr. Jayme Fernandes Junior.

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os julgadores Anselmo Messias Ferraz Alves, Mariel Orsi Gameiro, José de Assis Ferraz Neto, Laercio Cruz Uliana Junior (substituto integral), Cynthia Elena de Campos e Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente).

RELATÓRIO

O presente processo trata, na origem, da lavratura de Auto de Infração para lançamento: a) da **multa substitutiva à penalidade de perdimento**, tendo em vista a constatação da Fiscalização de que a autuada não teria comprovado a “*origem dos recursos empregados no custeio de operações de importação*” e a impossibilidade de se alcançar as mercadorias; b) da **diferença dos tributos** devidos em razão do subfaturamento das mercadorias importadas; c) da **multa de ofício**, qualificada em razão da fraude/sonegação e calculada sobre a diferença dos tributos devidos; d) da **multa de 100%**, calculada sobre a diferença entre o preço declarado e o preço arbitrado pela Fiscalização; e e) da **multa de 5%** sobre o valor aduaneiro das mercadorias importadas, pelo descumprimento da “*empresa JRF de indicar a origem dos recursos e de*

apresentar documentos que indicam a realidade das negociações relacionadas com as suas operações de comércio exterior, que poderiam evidenciar o real adquirente das mercadorias”.

A Fiscalização, após a realização de diligência na sede da JRF no mês de dezembro de 2018, na qual a empresa não atendeu a todos os quesitos formulados, instaurou, com base no disposto na IN SRF nº 228, de 2002, e amparada pelo MPF-F nº 0417900-2019-00037-9, um Procedimento Especial de Fiscalização com o objetivo de aprofundar as “*análises sobre os indícios de interposição fraudulenta de pessoas nas operações de comércio exterior da empresa*”.

Segundo a Fiscalização, “*a empresa JRF importou mercadorias da China em volume muito superior à sua capacidade econômica e, além disso, emitiu notas fiscais de venda inidôneas, indicando como destinatárias empresas também sem capacidade econômica, apagando desta forma o rastro das mercadorias, caminho que poderia revelar o real adquirente das mercadorias importadas*”.

A Fiscalização afirma, ainda, que “*a empresa JRF sistemática e deliberadamente fragmentou o valor a receber de cada nota fiscal em diversos boletos de cobrança, que eram pagos todos no mesmo dia ou em datas próximas, de modo, inclusive, a possibilitar pagamentos em espécie sem identificação de origem, ou seja, em valores abaixo do limite rastreável na rede bancária, apagando desta forma o caminho dos recursos que poderia revelar o real adquirente das mercadorias importadas*”.

A Fiscalização traz, em seu Relatório Fiscal de e-fls. 1866 a 1927, os seguintes elementos de convicção que apontam para a ocorrência de uma interposição fraudulenta, caracterizada pela não comprovação da origem dos recursos empregados nas operações de importação da JRF:

- a alta movimentação econômica no ano de 2018 (R\$ 22.875.206,55 em NF-e de entrada e R\$ 26.332.299,46 em NF-e de saída) frente aos poucos recursos disponibilizados pelos sócios para o exercício da sua atividade econômica (R\$ 50.000,00);
- a falta de capacidade operacional para uma empresa que seria atacadista, uma vez que a JRF contava com apenas uma sala comercial, sem espaço para estoque de mercadorias;
- o baixo número de funcionários para as atividades desenvolvidas (apenas dois funcionários contratados);
- a saída das mercadorias diretamente dos recintos alfandegados para os destinatários, assim que liberadas (desembaraçadas);
- a não apresentação de diversos documentos relativos às operações de importação, bem como dos documentos relativos às vendas das mercadorias no mercado interno;

- o fato de os extratos bancários evidenciarem que os recursos que passaram por contas bancárias da empresa JRF foram apenas os necessários para o custeio imediato das importações e da circulação das mercadorias, além do custeio da folha de pessoal e de despesas com serviços de terceiros, entre os quais estão os serviços de contabilidade e de advocacia;
- a constatação de que o valor total das operações cambiais realizadas pela empresa JRF está muito aquém do valor negociado das importações;
- a constatação de que o valor total da margem bruta aplicada pela JRF nas suas operações comerciais (por volta de R\$ 3,4 milhões) é inferior ao total de despesas que não integraram o custo das mercadorias vendidas, como as despesas com operadores logísticos e com os serviços de contabilidade e advocacia (acima de R\$ 4,3 milhões);
- o recolhimento insignificante de tributos federais que incidem sobre o faturamento e a renda pela venda das mercadorias importadas (IR, CSLL, PIS e COFINS);
- a inconsistência da evolução da atividade econômica no ano de 2018;
- a constatação, a partir da Escrituração Contábil Fiscal da JRF, de que a empresa não tinha dinheiro para cobrir as obrigações assumidas com os fornecedores estrangeiros;
- a simulação do parcelamento das faturas, sempre em valores abaixo do limite de rastreadibilidade de R\$ 10.000,00 imposto pelo Banco Central; e
- a incapacidade econômica e operacional dos adquirentes no mercado interno das mercadorias importadas pela JRF.

Indo além, a Fiscalização sustenta que a interposição fraudulenta identificada nos autos estava relacionada com a prática de subfaturamento nas operações de importação.

Como evidência do subfaturamento identificado, a Fiscalização aponta os “valores unitários indicados nas notas fiscais de entrada e de saída emitidas pela empresa JRF”, que revelariam “uma desproporcionalidade significativa em relação aos preços desse tipo de mercadoria no mercado interno, inclusive o mercado informal”.

Faz ainda uma comparação entre os preços de importação declarados pela JRF, os preços de importação declarados por empresas que foram submetidas a Procedimento Especial de Controle Aduaneiro, que chamou de grupo 1, e os preços declarados por empresas que não foram submetidas a Procedimento Especial de Controle Aduaneiro, que chamou de grupo 2, para concluir que os valores unitários das mercadorias declarados pela JRF são compatíveis com os valores unitários declarados pelas empresas do grupo 1, que, por sua vez, são bem inferiores aos valores unitários declarados pelas empresas do grupo 2.

Sustenta que *“as faturas comerciais indicadas nas declarações de importação registradas pela empresa JRF não se prestam para comprovação do valor das mercadorias, porque possuem pelo menos o vício da falsidade ideológica, uma vez que omitem o real comprador e, ainda mais, porque apresentam indícios evidentes de subfaturamento”*.

Assevera que *“as ações da empresa JRF atuando no comércio exterior enquadram-se perfeitamente nos conceitos de sonegação e fraude, definidos na Lei nº 4.502, de 1964”*, e acrescenta que, *“comprovada a ocorrência de fraude, o artigo 88 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, determina que a base de cálculo dos tributos e demais direitos incidentes na importação será determinada em procedimento sumário, mediante o arbitramento do preço da mercadoria”*.

Dessa forma, a Fiscalização, com fundamento no artigo 88, incisos I e II, alínea “b”, da MP nº 2.158-35, de 2001, buscou estabelecer o preço das mercadorias importadas a partir do método previsto no Artigo 7 do Acordo para Implementação do Artigo VII do GATT/1994 (AVA/GATT), tendo adotado uma metodologia que atende aos seguintes critérios:

- a) a escolha da DI paradigma deve recair sobre DI registrada no Siscomex. Neste caso, serve o levantamento de DI na base do Siscomex, que teve por filtro a NCM, o país de procedência (China), o país de origem (China), a moeda da negociação (Dólar dos Estados Unidos) e a descrição das mercadorias.
- b) a DI paradigma deve ser escolhida entre as DI registradas pelas empresas do grupo 2. Como demonstrado, as empresas do grupo 1 apresentam uma correlação relevante com a prática de subfaturamento;
- c) A DI escolhida como paradigma deve ter o valor unitário da mercadoria compatível com o preço unitário médio das DI da empresa do grupo 2. O valor médio restabelece os requisitos do critério de similaridade, reduzindo os fatores ou detalhes que influenciam o preço; e
- d) para cada tipo de mercadoria (mesma descrição e NCM), será indicada uma DI paradigma, que servirá de referência para o valor aduaneiro a ser adotado.

Após estabelecer os valores aduaneiros das mercadorias importadas com base no disposto no art. 88 da MP nº 2.158-35, de 2001, e considerando a impossibilidade de se alcançar as mercadorias para fins de aplicação da penalidade de perdimento das mercadorias, a Fiscalização lavrou o Auto de Infração que se encontra em discussão nos presentes autos contra a JRF e, solidariamente, contra seu sócio, Sr. Jayme Fernandes Júnior, para lançamento: a) da multa substitutiva à penalidade de perdimento, prevista no § 3º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976; b) da diferença dos tributos devidos em razão do subfaturamento das mercadorias importadas (II, IPI, Contribuição para o PIS-Importação e COFINS-Importação); e c) da multa de ofício de 150% sobre a diferença dos tributos devidos, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996; d) da multa de 100% sobre a diferença entre o preço declarado e o preço arbitrado pela Fiscalização, prevista no item 2 da alínea “b” do inciso II do art. 70 da Lei nº 10.833, de 2003; e e) da multa de 5% sobre o valor aduaneiro das mercadorias importadas, prevista no item 1 da alínea

“b” do inciso II do art. 70 da Lei nº 10.833, de 2003, pelo descumprimento da “*empresa JRF de indicar a origem dos recursos e de apresentar documentos que indicam a realidade das negociações relacionadas com as suas operações de comércio exterior, que poderiam evidenciar o real adquirente das mercadorias*”.

O quadro a seguir reproduzido mostra um resumo do lançamento feito pela Fiscalização:

Tributos, multas e fundamentação legal	Base Cálculo	Vr Lançamento*
Imposto de Importação (II): diferença entre o valor devido e o valor pago (Decreto-Lei nº 37, de 1966, artigos 22 e 54)	17.549.451,38	5.052.838,49
Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI): diferença entre o valor devido e o valor pago (Lei nº 4.502, de 1964, artigos 14 e 21)	22.602.289,87	1.082.412,01
Contribuição PIS: diferença entre o valor devido e o valor pago (Lei nº 10.865, de 2004, artigos 7º, inc. I e 19)	17.549.451,38	368.722,43
Contribuição COFINS: diferença entre o valor devido e o valor pago (Lei nº 10.865, de 2004, artigos 7º, inc. I, e 19)	17.549.451,38	1.793.526,45
Multa agravada do II: 150% sobre o valor do tributo lançado (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, inciso I do caput e parágrafo 1º)	5.052.838,49	7.579.262,55
Multa agravada do IPI: 150% sobre o valor do tributo lançado (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, inciso I do caput e parágrafo 1º)	1.082.412,01	1.623.619,91
Multa agravada da PIS: 150% sobre o valor do tributo lançado (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, inciso I do caput e parágrafo 1º)	368.722,43	553.088,52
Multa agravada da COFINS: 150% sobre o valor do tributo lançado (Lei nº 9.430, de 1996, art. 44, inciso I do caput e parágrafo 1º)	1.793.526,45	2.690.294,60
Multa por descumprimento de obrigação acessória: 5% sobre o valor aduaneiro (Lei nº 10.833, de 2003, artigo 70, inc. II, alínea "b", item 1)	27.118.524,21	1.355.924,61
Multa por subfaturamento na importação: 100% sobre a diferença entre o valor aduaneiro declarado e o valor arbitrado (Lei nº 10.833, de 2003, artigo 70, inc. II, alínea "b", item 2)	17.549.451,38	17.549.451,38
Multa em substituição ao perdimento: 100% sobre o valor aduaneiro (Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, artigo 23, parágrafo 2º)	27.118.524,21	27.118.524,21
Total dos lançamentos:		66.767.665,16
* Não inclui juros de mora		

Quadro XXIX - Valor dos tributos e multas lançados

As razões expressas pela Fiscalização para o chamamento aos autos, na qualidade de responsável solidário, do Sr. Jayme Fernandes Junior podem ser encontradas à e-fl. 4, e vão a seguir reproduzidas:

Jayme Fernandes Júnior, CPF 075.772.777-89, sócio inicial e, a partir de 10 de agosto de 2018, único sócio da empresa JRF COMERCIO, IMPORTACAO E EXPORTACAO LTDA, CNPJ 29.286.583/0001-40, tem participação efetiva nos fatos que caracterizam a interposição fraudulenta em operações de comércio exterior, infração prevista no artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976. Na qualidade de único sócio e administrador da empresa JRF Comércio, foi o responsável pelas movimentações nas contas bancárias da empresa, por onde circularam os recursos utilizados em parte do custeio das importações, assim como foi o responsável pela emissão de notas fiscais de venda inidôneas e pela emissão de faturas parceladas, com valores abaixo do limite rastreável na rede bancária, com o intuito claro de ocultar o real adquirente das mercadorias importadas.

Cientificados do Auto de Infração, a empresa JRF Comércio, Importação e Exportação EIRELI e o Sr. Jayme Fernandes Junior apresentaram, em conjunto, a Impugnação que se encontra às e-fls. 1935 a 1982, onde buscam explorar os seguintes pontos de defesa:

- a) a nulidade do Auto de Infração em razão da falha de motivação;
- b) a nulidade do Auto de Infração em razão do excesso de prazo e da ineficiência na condução do procedimento fiscal;
- c) a habilitação da JRF no SISCOMEX-RADAR – capacidade financeira e econômica;
- d) a ausência de subsunção do fato à norma – inoccorrência de interposição fraudulenta presumida;
- e) a mudança de critério jurídico promovida pela Fiscalização, frente à ausência de provas de ocultação dos reais adquirentes, para interposição presumida;
- f) a afronta ao princípio da legalidade – arbitramento do preço promovido pela Fiscalização;
- g) a ausência de responsabilidade solidária; e
- h) os recursos utilizados nas operações de comércio exterior advieram exclusivamente das suas atividades empresariais – documentação apresentada.

O julgamento em primeira instância, realizado em 08/12/2022 e formalizado no Acórdão 103-010.812 – 2ª TURMA/DRJ03 (e-fls. 2070 a 2183), resultou em uma decisão, por maioria de votos, que, **PRELIMINARMENTE**: a) CONHECEU das impugnações apresentadas (em Peça Conjunta) pelos sujeitos passivos solidários: JRF (pessoa jurídica) e o Sr. JAYME FERNANDES JÚNIOR (pessoa física/responsável solidário), bem como da manifestação apresentada a posteriori pelo Sr. JAYME FERNANDES JÚNIOR, (pessoa física/responsável solidário) essa exclusivamente na parte referente à sua própria responsabilização solidária; b) REJEITOU as alegações de nulidade suscitadas; e c) NÃO APRECIOU as alegações de inconstitucionalidade; e, **NO MÉRITO**: JULGOU IMPROCEDENTE as impugnações/manifestação apresentadas, mantendo-se integralmente o crédito tributário constituído, referente às diferenças de tributos na importação (II, IPI-Importação, COFINS-Importação e PIS/PASEP-Importação), incluindo-se os juros de mora e as multas de 150%, na forma da legislação aplicável, bem como as demais penalidades aplicadas, quais sejam: (i) da diferença entre valores declarados e arbitrados; (ii) da não apresentação de documentos relacionados a negociações de operações de comércio exterior; e (iii) da multa proporcional ao valor aduaneiro referente à ocultação/interposição fraudulenta (presumida), no montante de R\$ 67.667.864,03; vencido o Auditor-Fiscal julgador Ícaro Nonato Lopes Cezar quanto à responsabilidade solidária atribuída ao Sr. Jayme Fernandes Junior, bem como quanto à ocorrência de subfaturamento, conforme declaração de voto apresentada às e-fls. 2178 a 2183.

O Acórdão da DRJ contou com a seguinte ementa:

Assunto: Obrigações Acessórias

Período de apuração: 06/08/2018 a 21/12/2018

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA NA IMPORTAÇÃO. FORMA PRESUMIDA. DA MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO. DO CABIMENTO

A ocultação do sujeito passivo, do real comprador ou do responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, consistem em infrações puníveis com a pena de perdimento, devendo ser substituída por multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou tenha sido consumida ou revendida.

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

DA DIFERENÇA ENTRE O PREÇO DECLARADO E O PREÇO EFETIVAMENTE PRATICADO OU ARBITRADO. DA MULTA DE 100% (CEM POR CENTO) PREVISTA NO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 88 DA MP Nº 2.158-35. DO CABIMENTO

Aplica-se a multa administrativa de cem por cento sobre a diferença entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado na importação ou entre o preço declarado e o preço arbitrado, sem prejuízo da exigência dos impostos, da multa de ofício prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/1996, e dos acréscimos legais cabíveis.

DA NÃO APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS RELACIONADOS A NEGOCIAÇÕES DE OPERAÇÕES DE COMÉRCIO EXTERIOR. DA MULTA DE 5% (CINCO POR CENTO) SOBRE O VALOR ADUANEIRO, PREVISTA NO ART. 70, INCISO II, ALÍNEA “B”, ITEM 1, DA LEI Nº 10.833/03 (REGULAMENTADA PELO ART. 710 DO DECRETO Nº 6.759/2009). DO CABIMENTO

Aplica-se a multa de cinco por cento do valor aduaneiro das mercadorias importadas, no caso de descumprimento de obrigação referida no caput do art. 18 do Regulamento Aduaneiro (RA), se relativo aos documentos obrigatórios de instrução das declarações aduaneiras (Lei nº 10.833/2003, art. 70, inciso II, alínea “b”, item 1).

Assunto: Imposto sobre a Importação - II

Período de apuração: 06/08/2018 a 21/12/2018

VALOR ADUANEIRO. SUBFATURAMENTO. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO.

Comprovado que os reais valores transacionados nas operações de importações são superiores aos valores declarados, fato que caracteriza o subfaturamento, cabe exigir a diferença do imposto que deixou de ser recolhida, acrescida dos juros de mora e da multa de 150%.

FRAUDE. MULTA QUALIFICADA.

Em caso de infração praticada mediante fraude, aplica-se a multa qualificada por insuficiência de recolhimento, no percentual de 150% sobre a diferença do imposto, sem prejuízo de outras penalidades cabíveis.

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Período de apuração: 06/08/2018 a 21/12/2018

IPI-IMPORTAÇÃO. COFINS-IMPORTAÇÃO. PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO. VALOR ADUANEIRO. RECONSTITUIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.

Reconstituído o valor aduaneiro declarado pelo importador, cabe reconstituir o valor tributável dos demais tributos incidentes na importação, para exigir as diferenças que deixaram de ser recolhidas por ocasião do despacho aduaneiro, acrescidas dos juros de mora e da multa de 150%.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 06/08/2018 a 21/12/2018

DA ALEGAÇÃO DE PECHA NA MOTIVAÇÃO E DE OFENSA À AMPLA DEFESA E AO CONTRADITÓRIO. DESCABIMENTO.

Estando o crédito tributário constituído no estrito rigor da lei, devidamente fundamentado, lastreado nos princípios que movem a Administração Pública (artigo 37, caput, da Constituição Federal de 1988 e artigo 2º, caput, e parágrafo único, da Lei 9.784/1999), e regularmente notificado ao(s) sujeito(s) passivo(s), não há falar em pecha na motivação e em ofensa aos princípios da ampla defesa e do contraditório.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 06/08/2018 a 21/12/2018

DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. DO CABIMENTO Responde de forma conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, possua interesse comum, concorra para sua prática ou dela se beneficie, não cabendo benefício de ordem, bem como aquela(s) designada(s) por lei.

DA APRECIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA DE JULGAMENTO. DESCABIMENTO.

A Administração Tributária deve se pautar pelo princípio da estrita legalidade, assim como pela presunção relativa de constitucionalidade das leis e atos normativos, não competindo à autoridade administrativa manifestar-se quanto à inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, incumbindo ao Poder Judiciário tal mister, seja no controle difuso, diante de um caso concreto, seja no controle concentrado, exercido pelo Supremo Tribunal Federal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificados da decisão da DRJ em 01/02/2023 (ver Avisos de Recebimento dos Correios nas e-fls. 2214 e 2215), a empresa JRF Comércio, Importação e Exportação EIRELI e o Sr. Jayme Fernandes Junior apresentaram Recursos Voluntários separados em 03/03/2023 (ver Termos de Solicitação de Juntada nas e-fls. 2216 e 2264), os quais se encontram, respectivamente, nas e-fls. 2218 a 2263 e nas e-fls. 2266 a 2318.

O Recurso Voluntário apresentado pela empresa JRF Comércio, Importação e Exportação EIRELI, visando a reforma da decisão recorrida, aborda os seguintes tópicos:

- a) Da falha de motivação;

- b) Da inocorrência de subfaturamento. Infração que não pode ser presumida. Não atendimento ao ônus da prova;
- c) Da imposição de multa qualificada;
- d) Ausência de subsunção do fato à norma – interposição fraudulenta de terceiros presumida; e
- e) Da inaplicabilidade da multa prevista pelo art. 70 da Lei nº 10.833/03.

O Recurso Voluntário apresentado pelo Sr. Jayme Fernandes Junior, por sua vez, além dos mesmos tópicos abordados no Recurso Voluntário apresentado pela JRF Comércio, Importação e Exportação EIRELI, traz um tópico específico para tratar da responsabilidade solidária atribuída ao sócio.

Na sequência, os autos foram distribuídos para minha relatoria e, após, incluídos em pauta para julgamento neste Colegiado.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Arnaldo Diefenthaler Dornelles**, Relator.

Os Recursos Voluntários são tempestivos e preenchem os demais requisitos formais de admissibilidade, razão pela qual deles se toma conhecimento.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO APRESENTADO PELA JRF (e-fls. 2218 a 2263)

Da falha na motivação (e-fls. 2223 a 2226)

A JRF, dentre os pedidos feitos ao final de seu Recurso Voluntário, requer “*a reforma do acórdão em sua integralidade, reconhecendo-se a nulidade do presente Auto de Infração, em razão da falha em sua motivação, vício material que não pode ser sanado*” (e-fl. 2262).

Para defender essa preliminar de nulidade, a JRF abriu um tópico específico em seu Recurso Voluntário, o qual pode ser encontrado entre as e-fls. 2223 a 2226 sob o título “Da falha na motivação”.

Nesse tópico, de forma bastante confusa e nada objetiva, a JRF parece relacionar a falha na motivação ora à instauração do procedimento especial de controle aduaneiro, feita com base na IN SRF nº 228, de 2002, ora à lavratura do Auto de Infração, levada a efeito pela Fiscalização após o encerramento do referido procedimento especial.

Por exemplo, no excerto a seguir reproduzido a JRF parece estar se referindo à falha no motivo para a lavratura do Auto de Infração:

31. Sabe-se que a falha na motivação pode ser corrigida, porém, desde que o motivo tenha existido e, do que se extrai do plano fático e da verdade material, não há sustentação apta a manter como hígido o motivo apresentado pela Fiscalização, eis que os fatos jurídicos tributários e a relação deles decorrente não subsumi à hipótese de subfaturamento e interposição fraudulenta de terceiros presumida, não se tratando meramente de adequação ao comando incutido no art. 142 do CTN ou aos princípios de regência da Administração Pública.

Por outro lado, no excerto a seguir reproduzido, está claro que a falha na motivação reclamada pela JRF está relacionada com a instauração do procedimento especial de controle aduaneiro estabelecido pela IN SRF nº 228, de 2002:

37. Dessarte, a falha no motivo e consequentemente, na motivação para instauração do procedimento especial de verificação da origem dos recursos aplicados em operações de comércio exterior reside no fato de que à luz da documentação carreada e informações prestadas no procedimento de diligência, a capacidade e estrutura da empresa foram comprovadas.

Mas, independentemente de o alvo pretendido pela JRF ser a falha de motivação para lavratura do Auto de Infração ou a falha de motivação para instauração do procedimento especial de controle aduaneiro previsto na IN SRF nº 228, de 2002, fato é que a razão não lhe assiste.

Se olharmos o Relatório Fiscal que acompanha o Auto de Infração (e-fls. 1866 a 1927), veremos que a Fiscalização apresentou os motivos pelos quais entendeu que deveriam ser lançadas: a) a multa substitutiva à penalidade do perdimento (não comprovação da origem dos recursos empregados nas operações de importação, associada com a impossibilidade de se alcançar as mercadorias); b) a diferença dos tributos incidentes sobre a importação (subfaturamento das mercadorias); c) a multa de ofício qualificada (fraude/sonegação); d) a multa de 100% sobre a diferença entre o preço declarado e o preço arbitrado (subfaturamento das mercadorias); e e) a multa de 5% sobre o valor aduaneiro (não apresentação dos documentos que confirmam a negociação com o vendedor estrangeiro).

Então, não há que se falar em falta de motivação do Auto de Infração. Aliás, a própria JRF não fala em falta de motivação, mas sim em falha de motivação.

E a falha de motivação, caso exista, não diz respeito à validade do Auto de Infração, mas sim se confunde com o próprio mérito do lançamento, matéria que será analisada mais adiante no presente voto.

Em outras palavras, se os motivos que levaram a Fiscalização a lavrar o Auto de Infração não se subsomem às normas que autorizam o lançamento, não estaremos diante de uma nulidade do ato, mas sim diante de uma insubsistência do Auto de Infração. E essa é uma matéria que, conforme já exposto, deverá ser vista quando do enfrentamento do mérito da discussão posta nos autos.

Quanto à instauração do procedimento especial de controle aduaneiro previsto na IN SRF nº 228, de 2002, a JRF sustenta que a falha na motivação *“reside no fato de que à luz da documentação carregada e informações prestadas no procedimento de diligência, a capacidade e estrutura da empresa foram comprovadas”*.

Mas não são esses os fatos narrados no Relatório Fiscal de e-fls. 1866 a 1927. Segundo a Fiscalização, a instauração do procedimento especial de controle aduaneiro se fez necessária em função do fato de a JRF, no curso da diligência fiscal realizada em dezembro de 2018, não ter atendido a todos os requerimentos feitos pela Fiscalização:

Esta ação fiscal decorreu de uma diligência realizada em dezembro de 2018, autorizada no Mandado de Procedimento Fiscal nº 0417900-2018-00189-4, na qual a empresa JRF não atendeu a todos os quesitos requeridos, tornando-se necessário o aprofundamento das análises sobre os indícios de interposição fraudulenta de pessoas nas operações de comércio exterior da empresa então diligenciada (Anexo I - fls. 139 a 171).

Dessa forma, em março de 2019, foi emitido o Mandado de Procedimento Fiscal de Fiscalização, MPF-F nº 0417900-2019-00037-9 (Anexo I – fl. 187), que autorizou a fiscalização sobre a empresa JRF, nos termos da Instrução Normativa SRF 228/2002.

Além disso, é preciso destacar que, após o encerramento do procedimento especial de controle aduaneiro, realizado ao amparo do disposto na IN SRF nº 228, de 2002, a Fiscalização concluiu que a JRF não comprovou a origem dos recursos utilizados nas operações de comércio exterior, corroborando os indícios que motivaram a instauração do procedimento especial.

Se tem razão, ou não, a Fiscalização em suas conclusões, essa é mais uma questão a ser vista quando do enfrentamento do mérito.

Por fim, é preciso deixar consignado que este relator tem o entendimento que a nulidade do Auto de Infração só pode ser declarada nas hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972:

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.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Assim, tendo sido lavrado por autoridade competente, e não tendo sido identificado qualquer cerceamento ao direito de defesa da Recorrente, não há que se falar, no presente caso, em nulidade do Auto de Infração.

Pelo exposto, rejeito a preliminar de nulidade suscitada.

Da interposição fraudulenta (e-fls. 2249 a 2261)

Quanto ao mérito relativo à interposição fraudulenta discutida no presente processo, antes de analisarmos as contrarrazões trazidas pela JRF em voluntário, é preciso que entendamos exatamente qual é a acusação feita pela Fiscalização, que foi ratificada pela DRJ, e quais são as provas que corroboram essa acusação.

A caracterização da interposição fraudulenta foi feita pela Fiscalização, no presente processo, com base no § 2º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, que estabelece uma presunção de interposição fraudulenta sempre que não seja comprovada a origem, disponibilidade ou transferência dos recursos empregados na operação de comércio exterior.

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

Essa presunção de interposição fraudulenta remete para o inciso V do caput desse mesmo art. 23, que, combinado com o § 1º, prevê a aplicação da penalidade de perdimento para a hipótese.

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

(...)

V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.

(...)

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

O que ocorre, de fato, é que a legislação, ao estabelecer a presunção de interposição fraudulenta (§ 2º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976), está estabelecendo uma presunção de ocultação do sujeito passivo (inciso V do caput do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976), punível com a penalidade de perdimento (§ 1º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976).

A impossibilidade de se alcançar a mercadoria, seja porque ela não tenha sido localizada, tenha sido consumida ou revendida, enseja a aplicação da multa substitutiva à penalidade de perdimento, equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, nos termos do disposto no § 3º desse mesmo art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976.

§ 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.

No caso dos autos, a JRF registrou diversas importações, tendo indicado que as mercadorias ali declaradas teriam sido adquiridas no exterior por ela mesma. É esse o único significado que se pode extrair de uma declaração de importação registrada na modalidade por conta própria, em que não há qualquer indicação no campo adquirente.

E é aí que entra a acusação feita pela Fiscalização. Para a autoridade aduaneira, a JRF não comprovou a origem dos recursos empregados nessas operações de importação, o que faz presumir a interposição fraudulenta ou, em outras palavras, faz presumir que as mercadorias relacionadas nas declarações de importação que se encontram em disputa no presente processo não foram importadas por conta da própria JRF, mas haveria sim terceiras pessoas, não identificadas, que teriam sido ocultadas nas operações, não tendo sido elas declaradas no campo próprio de cada uma das declarações de importação registradas.

Essa presunção de ocultação do sujeito passivo (interposição fraudulenta), associada à impossibilidade de se alcançar as mercadorias importadas, justificou a aplicação da multa substitutiva à penalidade de perdimento, prevista no § 3º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976.

Antes de seguirmos, é importante referir que a presunção utilizada pela Fiscalização (presunção de interposição fraudulenta) tem um caráter relativo (*juris tantum*), o que significa dizer que ela admite a apresentação de prova em contrário por parte da JRF (em razão da redistribuição do ônus da prova).

Dessa forma, tendo a Fiscalização demonstrado que os recursos utilizados nas operações de importação não têm sua origem comprovada, cabe à JRF comprovar a origem desses recursos ou, alternativamente, comprovar que não houve a ocultação do sujeito passivo, o que, em outras palavras, significa dizer que cabe a ela comprovar a sua condição de real adquirente da mercadoria no exterior.

Em outras palavras, em que pese a acusação da Fiscalização estar centrada na não comprovação da origem dos recursos utilizados nas operações de importação da JRF (presunção de ocultação do sujeito passivo), há dois aspectos que podem ser averiguados para fins de convencimento a respeito da matéria que se encontra sob a lide: a) a negociação de compra e venda entabulada com o fornecedor estrangeiro, para fins de identificação do real adquirente da

mercadoria no exterior; e/ou b) a origem dos recursos empregados nas operações de importação (aspecto nuclear da acusação feita pela Fiscalização).

Se ficar demonstrado que a JRF tem origem para os recursos que foram empregados nas importações registradas por ela na modalidade “conta própria”, restará afastado o fato secundário (não comprovação da origem dos recursos empregados nas operações de importação) que fez presumir a ocorrência do fato principal (ocultação do sujeito passivo).

Por outro lado, se ficar demonstrado que a JRF é a real adquirente das mercadorias no exterior, restará afastado o próprio fato principal (ocultação do sujeito passivo), o que tornará até mesmo desimportante a análise do fato secundário (não comprovação da origem dos recursos empregados nas operações de importação).

Quanto ao conjunto probatório trazido pela Fiscalização para os autos, não encontramos ali, em um primeiro olhar, qualquer prova direta que nos permita concluir se a JRF importou, ou não, as mercadorias por conta própria, mas encontramos sim um vasto conjunto de provas indiretas (indiciárias) que nos permitem inferir que a JRF não é a real adquirente das mercadorias no exterior, bem como nos permitem concluir que não houve a comprovação da origem dos recursos utilizados nas operações de comércio exterior. Essas provas, quando reunidas e analisadas em conjunto, revelam a plenitude de sua força probante.

Partindo para a análise das provas apresentadas pela Fiscalização, ainda sem olharmos para as contrarrazões trazidas em voluntário, é preciso reconhecer a existência de diversos indícios que põem em xeque a narrativa da JRF de que as importações teriam sido realizadas por sua própria conta.

Vejamos o que podemos extrair de relevante, em termos de elementos de prova, do Relatório Fiscal apresentado nas e-fls. 1866 a 1927:

- A alta movimentação econômica no ano de 2018 (R\$ 22.875.206,55 em NF-e de entrada e R\$ 26.332.299,46 em NF-e de saída) frente aos poucos recursos disponibilizados pelos sócios para o exercício da sua atividade econômica (R\$ 50.000,00):

(...)

A empresa JRF importou mercadorias da China em volume muito superior à sua capacidade econômica e, além disso, emitiu notas fiscais de venda inidôneas, indicando como destinatárias empresas também sem capacidade econômica, apagando desta forma o rastro das mercadorias, caminho que poderia revelar o real adquirente das mercadorias importadas.

(...)



Santander Data: 27/03/2019 Hora: 15:52:57 Local: 2077

Extrato de Conta para Simples Conferência - USO INTERNO
Mês Referência: 12/2017

Tipo Consolidação: CLIENTE
Conta: 3874 13.003310-5 - CONTA CORRENTE
Cliente: JRF COMERCIO, IMPORTACAO E

Dt. Contábil	Histórico	Descrição histórico	Nº documento	Valor (R\$)	Saldo (R\$)
		SALDO INICIAL			0,00
20/12	0001	DEPOSITO EM DINHEIRO NO CAIXA	102138	50,00	50,00
21/12	0469	TED DIFERENTE TITULARIDADE C/P		50.000,00	
		387 726 557-71 E C/P			
	1070	TRANSFERENCIA ENTRE CONTAS	531259	200.000,00	
		38772655771 S			
	1070	TRANSFERENCIA ENTRE CONTAS	511785	200.000,00	
		37572727789 S			
	0168	APLICACAO CDB/RDB		-480.000,00	50,00
28/12	2733	SAQUE AVULSO PARA PAGAMENTOS	000387	-127,31	-77,31
		SALDO FINAL			-77,31

Usuário responsável pela impressão: A2977G07

Figura 1 – Extrato de conta bancária da empresa JRF

(...)

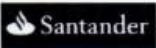
A figura acima mostra que a integralização do capital social da empresa JRF foi realizada no dia 21/12/2017, na forma de depósitos em conta bancária da empresa JRF, efetuados pelos sócios Francisco (R\$ 250 mil) e Jayme (R\$ 200 mil), totalizando o valor integralizado de R\$ 450 mil.

(...)

Em agosto de 2018, no segundo aditivo contratual, Rodrigo foi destituído da função de administrador e o sócio Francisco de Assis retirou-se da sociedade, transferindo suas cotas para o Jayme Fernandes, que então passou a ser o único sócio e responsável pela empresa JRF (Anexo II, folhas 234 a 236).

Dos R\$ 450 mil que foram depositados em dezembro de 2017, como aportes de capital, R\$ 400 mil foram devolvidos aos próprios sócios, em 22/02/2018. Jayme recebeu de volta R\$ 177,6 mil e Francisco recebeu de volta R\$ 222,4 mil, como mostra o extrato da conta bancária abaixo, apresentado pela empresa (Anexo II, folha 989).

AL. MACEIO IRF Fl. 752

 Data: 27/03/2019 Hora: 15:53:57 Local: 2077

Extrato de Conta para Simples Conferência - USO INTERNO
Mês Referência: 02/2018

Tipo Consolidação : CLIENTE
Conta : 3874 13.003310-5 CONTA CORRENTE
Cliente : JRF COMERCIO, IMPORTACAO E

Dt. Contábil	Histórico	Descrição histórico	Nº documento	Valor (R\$)	Saldo (R\$)
		SALDO INICIAL			15,76
01/02	0036	IOF IMPOSTO OPERACOES FINANCEIRAS		-6,12	
22/02	0365	RESGATE CDB/RDB		400.000,00	
	0070	TRANSF VALOR PI CONTA DIF TITULAR	251766	-177.624,15	
		0757277789 TITULAR			
	0070	TRANSF VALOR PI CONTA DIF TITULAR	265922	-222.375,85	
		08772655771 TITULAR			

(...)

Assim, com essa disponibilidade oriunda dos sócios de apenas R\$ 50 mil, a empresa JRF construiu a sua atividade econômica, que consistiu exclusivamente na importação e na venda das mercadorias importadas no mercado interno, é o que demonstra a atividade econômica de comercial atacadista e as notas fiscais que emitiu, contabilizando as mercadorias na entrada (importações) e na saída (vendas no mercado interno). As compras no mercado interno consistem basicamente em bens de consumo e bens de ativo, como móveis e equipamentos de escritório (Anexo III, folhas 1122 a 1124).

O quadro abaixo apresenta um resumo da atividade econômica da empresa JRF em 2018, baseada nas notas fiscais por ela emitidas (Anexo III, folhas 1099 a 1115).

Operações com mercadorias em 2018	
NF-e de Entrada:	22.875.206,55
NF-e de Saída:	26.332.299,46
Margem Bruta:	15,11%

Fonte: Sped NF-e

Quadro II – Atuação econômica da empresa JRF em 2018

Comparando a movimentação econômica da empresa JRF com os recursos disponibilizados pelos sócios para o exercício da sua atividade econômica, os R\$ 50 mil demonstrados em parágrafos anteriores, constata-se uma desproporcionalidade sem tamanho, uma prova cabal de que recursos de terceiros foram utilizados no custeio das importações dessa empresa.

(...)

- A falta de capacidade operacional para uma empresa que seria atacadista, uma vez que a JRF contava com apenas uma sala comercial, sem espaço para estoque de mercadorias; O baixo número de funcionários para as atividades desenvolvidas (apenas dois funcionários contratados); A saída das mercadorias diretamente dos recintos alfandegados para os destinatários, assim que liberadas (desembaraçadas):

(...)

No aspecto da capacidade operacional, para atender a sua atividade econômica, a empresa JRF contou apenas com o estabelecimento da sua sede, uma sala comercial localizada na rua Barão de Penedo, nº 187, sala 1303, no centro de Maceió.

Em diligência realizada nesse estabelecimento, verificou-se uma estrutura física incompatível com operações no mercado atacadista, pois não há espaço para estoque de mercadorias (Anexo I, páginas 147 a 157).

(...)

Quanto à sua folha de pessoal, a empresa JRF Comércio contratou um funcionário em dezembro de 2017 e mais outro em outubro de 2018, como mostra a figura abaixo.

Nome	ELUCLEIDE TEMOTEO DA SILVA	NIT	
Admissão	15/10/2018	CBO	4110
VALORES INFORMADOS			
Remuneração sem 13º salário	1.300,00	Base de cálculo sem 13º salário	1.300,00
Remuneração 13º salário	0	Base de cálculo 13º salário	0
Contribuição do Segurado	104		
Nome	PATRICK MAGALHAES ROCHA	NIT	
Admissão	22/12/2017	CBO	4110
VALORES INFORMADOS			
Remuneração sem 13º salário	446,33	Base de cálculo sem 13º salário	446,33
Remuneração 13º salário	171,67	Base de cálculo 13º salário	343,34
Contribuição do Segurado	63,16		
MOVIMENTAÇÕES			
Data da movimentação	13/03/2019	Código de movimentação	11

Fonte: GFIP Web

Quadro III – Funcionários da empresa JRF em 2018

O funcionário mais antigo prestou declaração em um procedimento de diligência na sede da empresa JRF, na qual afirmou desconhecer sobre o pagamento das despesas aduaneiras e sobre os fornecedores estrangeiros, indicando que apenas registrou as notas fiscais e os boletos de cobrança das vendas a prazo (Anexo I, páginas 160 a 163).

Ainda no quesito da falta de capacidade operacional, tendo em vista que não há registro de saída para depósitos ou armazéns gerais, pode-se afirmar que as mercadorias saíram do recinto alfandegado direto para o destinatário, assim que desembaraçadas.

(...)

Os romaneios de embarque das cargas no exterior ou *packing list* apresentados não indicam que as mercadorias tenham chegado ao Brasil em volumes segregados por destinatário, de forma que, por ocasião da venda no mercado interno para destinatários diversos, seria necessária uma logística adequada para a segregação das mercadorias por destinatários de cada importação (Anexo II, folhas 376 a 565).

A empresa JRF não dispõe de estrutura operacional para isso, sequer tem depósito, não alugou ou contratou serviços para armazenagem das mercadorias após o desembaraço, por isso as suas notas fiscais de saída foram emitidas com as mercadorias ainda no porto. É improvável que a própria transportadora tenha realizado a tarefa de segregar a carga, portanto, presume-se que o destino das mercadorias seja um só e diferente dos diversos endereços das empresas indicados nas notas fiscais de saída.

Cabe aqui ressaltar que as despesas de logística do despacho aduaneiro, por exemplo, capatazia, movimentação do contêiner, armazenagem e trânsito aduaneiro, não se confundem com as despesas da logística da comercialização das mercadorias no mercado interno. A empresa JRF apresentou documentos referentes apenas aos serviços de logística do despacho aduaneiro (Anexo II, folhas 567 a 776).

Após o desembaraço, as cargas deveriam seguir para os respectivos destinatários acobertadas pela nota fiscal de saída e pelo respectivo conhecimento de transporte. Em consulta sobre os conhecimentos de transporte registrados no Sistema Público de Escrituração Digital - Sped CT-e, considerando a empresa JRF como remetente das cargas, verifica-se que não foram emitidos conhecimentos de transporte para as notas fiscais de venda, incluindo as que indicam as empresas V.F. Bazar, RFS e LRR como destinatárias (Anexo III, folhas 1099 a 1115).

(...)

- A não apresentação de diversos documentos relativos às operações de importação, bem como dos documentos relativos às vendas das mercadorias no mercado interno;

(...)

A empresa JRF foi intimada a apresentar documentos relativos às suas operações de importação, assim como indicar a origem dos recursos empregados no seu custeio (Anexo I, páginas 172 a 186).

As intimações fiscais foram atendidas apenas em parte. No procedimento de diligência, por exemplo, a empresa JRF apresentou apenas seis contratos de câmbio e não forneceu os documentos da negociação com as empresas para as quais emitiu notas de venda. Já no procedimento de fiscalização, deixou de apresentar diversos documentos, tais como extratos das declarações de importação e documentos instrutivos do despacho aduaneiro, contratos de câmbio, contratos de armazenagem, transporte, assim como não preencheu as

planilhas constantes no Anexo do Termo de Início de Fiscalização. Alegou que já os havia apresentado na fase da diligência, porém, no curso da diligência apresentou apenas uma parte, que não abrange todo o período solicitado na fiscalização.

(...)

- O fato de os extratos bancários evidenciarem que os recursos que passaram por contas bancárias da empresa JRF foram apenas os necessários para o custeio imediato das importações e da circulação das mercadorias, além do custeio da folha de pessoal e de despesas com serviços de terceiros, entre os quais estão os serviços de contabilidade e de advocacia:

(...)

Não obstante, as informações encontradas nos documentos apresentados (Anexo II), complementadas com as informações disponíveis nos sistemas administrados pela RFB, já são suficientes para comprovar a prática de interposição fraudulenta em operações de comércio exterior, como se demonstra a seguir.

O custeio da atividade econômica da empresa JRF está espelhado na sua própria movimentação bancária, por onde circularam os recursos financeiros utilizados no pagamento das operações cambiais, dos tributos, dos serviços relacionados ao despacho aduaneiro e de outras despesas. Dos extratos de contas bancárias apresentados pela empresa JRF extraem-se as informações que seguem, relativas ao total de dispêndios no ano de 2018 (Anexo II, folhas 292 a 342, 848 a 864 e 987 a 1001).

Os extratos bancários evidenciam que os recursos que passaram por contas bancárias da empresa JRF foram apenas os necessários para o custeio imediato das importações e da circulação das mercadorias, além do custeio da folha de pessoal e de despesas com serviços de terceiros, entre os quais estão os serviços de contabilidade e de advocacia.

Com relação ao custeio das importações, comparado ao valor declarado das suas importações (R\$ 22,8 milhões, nas notas fiscais de entrada), os débitos nos extratos bancários demonstram que a empresa JRF, arcou principalmente com a parte relativa aos tributos e à logística do despacho aduaneiro, como mostra o quadro abaixo, em que estão apresentados os dispêndios da empresa JRF, apurados nos extratos de suas contas bancárias (Anexo II, folhas 292 a 342, 848 a 864 e 987 a 1001).

(...)

Como já demonstrado, nas suas importações, a empresa JRF arcou especificamente com a parte relativa aos tributos e à logística do despacho aduaneiro. Quanto à procedência dos recursos utilizados, os extratos bancários evidenciam ingressos provenientes de duas fontes: dos sócios e das receitas da própria empresa (Anexo II, folhas 292 a 342, 848 a 864 e 987 a 1001).

No quadro abaixo, temos um resumo dos ingressos e retiradas pelos sócios, nas contas bancárias da empresa JRF.

Mês	Ingressos	Retiradas
dez/17	450.050,00	-
jan/18	-	-
fev/18	-	400.000,00
mar/18	-	-
abr/18	45.000,00	-
mai/18	63.496,60	-
jun/18	10.000,00	-
jul/18	3.500,00	-
ago/18	-	60.000,00
set/18	250.000,00	-
out/18	-	152.628,00
nov/18	-	301.220,00
dez/18	-	-
Totais:	822.046,60	913.848,00

Fonte: extratos bancários apresentados

Quadro VII – Ingressos e retiradas nas contas bancárias da empresa JRF em 2018

(...)

Uma simples consolidação genérica das informações dos extratos bancários, apresentada no quadro abaixo, mostra que os ingressos são apenas o suficiente para suportar os dispêndios realizados, os quais estão longe de espelhar a atividade econômica da empresa JRF, representada nas suas importações, que somaram em 2018 mais de R\$ 22 milhões (notas fiscais de entrada), tendo em vista que uma parte significativa do valor das importações não foi liquidada pela empresa JRF perante os fornecedores estrangeiros, como já demonstrado neste relatório. Este fato, por si, confirma a omissão da origem de recursos relacionados ao custeio das importações, especialmente a parte relacionada ao pagamento dos fornecedores estrangeiros.

Origem e aplicação dos recursos	
Receita de cobranças	13.422.752,53
Dispêndios	12.537.636,53
Saldo	885.116,00

Fonte: extratos bancários apresentados

Quadro VIII – Resumo consolidado das contas bancárias da empresa JRF em 2018

(...)

As notas fiscais de entrada indicam o custeio declarado das importações, enquanto as notas fiscais de venda indicam a renda declarada (receita bruta de vendas). O quadro abaixo apresenta um resumo mensal das notas fiscais emitidas

pela empresa JRF e das suas compras no mercado interno (Anexo III, folhas 1099 a 1115).

Movimentação econômica (R\$)			
Período	Custeio		Renda
Mês	NF-e Entrada Compras Importação	Compras mercado interno	NF-e Saída Vendas Mercado interno
jan/18	-	-	-
fev/18	-	13,00	-
mar/18	-	824,03	-
abr/18	-	-	-
mai/18	179.212,68	-	229.333,31
jun/18	35.022,84	-	134.423,61
jul/18	476.193,00	454,90	588.206,23
ago/18	395.494,50	-	465.879,48
set/18	1.139.512,75	-	1.358.774,22
out/18	16.503.401,14	4.060,07	18.727.507,21
nov/18	2.055.991,81	-	2.213.528,22
dez/18	2.090.377,83	-	2.614.647,18
Totais	22.875.206,55	5.352,00	26.332.299,46
Resumo das operações com mercadorias			
Total das NF-e de Entrada:			22.875.206,55
Total das NF-e de Saída:			26.332.299,46
Margem Bruta:			15,11%

Fonte: Sped NF-e

Quadro X – Evolução econômica da empresa JRF em 2018

As notas fiscais emitidas em 2018 indicam uma evolução significativa nas importações para vendas no mercado interno. Uma evolução econômica dessa grandeza, especialmente no mês de outubro, não pode estar ancorada em recursos da própria empresa, que não tinha patrimônio nem disponibilidade financeira para suportar por conta própria o volume de importações que realizou. De fato, isso também caracteriza a realização de operações com recursos de terceiros.

(...)

- A constatação de que o valor total das operações cambiais realizadas pela empresa JRF está muito aquém do valor negociado das importações:

(...)

Observa-se no quadro abaixo que o valor total das operações cambiais realizadas pela empresa JRF está muito aquém do valor negociado das importações (VMCV – Valor da mercadoria na condição de venda). A consulta realizada no sistema Sped e-Financeira aponta que as operações cambiais registradas em nome da JRF em 2018, referente a pagamentos de suas importações, somaram apenas R\$ 560 mil

(Anexo IV, folhas 1648 a 1650), enquanto as operações cambiais totais somaram R\$ 599 mil. Mesmo considerando as operações de câmbio realizadas em 2019 (Anexo II, folhas 935 a 949), o total das operações cambiais somam bem menos que os R\$ 16 milhões de importações realizadas.

Mês	VMCV	Câmbio
jan/18	-	-
fev/18	-	-
mar/18	-	29.844,92
abr/18	-	44.987,15
mai/18	106.718,58	-
jun/18	51.175,73	-
jul/18	334.350,65	131.557,91
ago/18	255.874,8 ₃	216.110,28
set/18	738.919,90	57.104,92
out/18	11.653.913,02	-
nov/18	622.769,70	20.389,27
dez/18	2.467.590,18	-
Totais:	16.231.312,59	599.994,45

Fontes: Siscomex e Sped e-Financeira

Quadro VI – Pagamento a fornecedores estrangeiros pela JRF em 2018

Quanto aos recursos utilizados nos pagamentos aos fornecedores estrangeiros, é inconcebível que não tenham sido pagos na totalidade, embora somente uma pequena parte tenha sido efetuada pela empresa JRF, como mostram os extratos bancários apresentados e a consulta na base de dados da do sistema Sped e-Financeira.

(...)

Se não constam registros de pagamentos além daqueles que a empresa apresentou e dos que constam no sistema Sped e-Financeira, é de se concluir que os pagamentos devem ter sido efetuados por terceiro. Em 2006, a Lei 11.371 eliminou a vinculação entre os contratos de câmbio e os registros no Siscomex, de forma que não é possível identificar quem seria o responsável por esses outros pagamentos a partir das declarações de importação registradas no Siscomex ou das informações do sistema Sped e-Financeira. Entretanto, é obrigação do importador prestar essa informação, como determina o artigo 18 do Regulamento aduaneiro.

(...)

A empresa JRF foi intimada a apresentar os documentos relativos ao pagamento das suas importações e o fez parcialmente, apresentando apenas uma pequena parte, indicando R\$ 517 mil em contratos de câmbio, enquanto suas operações de

importação, calculadas com base no valor das mercadorias na condição de venda, somaram mais de R\$ 16 milhões. Desta forma, a empresa JRF descumpriu a obrigação de apresentar à fiscalização aduaneira documentos relativos às transações que realizou, necessários para a identificação de quem tenha realizado o pagamento da maior parte das importações, o provável real adquirente das mercadorias que a JRF importou.

(...)

- A constatação de que o valor total da margem bruta aplicada pela JRF nas suas operações comerciais (por volta de R\$ 3,4 milhões) é inferior ao total de despesas que não integraram o custo das mercadorias vendidas, como as despesas com operadores logísticos e com os serviços de contabilidade e advocacia (acima de R\$ 4,3 milhões):

(...)

No quadro abaixo é apresentado um resumo das notas fiscais de entrada emitidas pela empresa JRF em 2018, que mostra o valor das mercadorias importadas indicado nas notas fiscais (inclui o Imposto de Importação), os tributos destacados nas notas fiscais (IPI, PIS, COFINS e ICMS) e as despesas relacionadas ao despacho aduaneiro destacadas nas notas fiscais (Anexo III, folhas 1116 a 1121).

Resumo das notas fiscais de entrada	Valor R\$
Valor das mercadorias (inclui o imposto de importação)	19.723.666,49
Valor dos tributos (IPI, PIS e COFINS)	2.880.315,00
Despesas relacionadas ao despacho aduaneiro	271.225,06
ICMS (diferido com base na Lei nº 6.410, de 2003)	-

Total das Notas Fiscais de entrada: 22.875.206,55

Fonte: Sped NF-e

Quadro XI – Notas fiscais de entrada emitidas pela empresa JRF em 2018

O valor total da margem bruta aplicada pela empresa JRF nas suas operações comerciais (valor das notas fiscais de saída menos valor das notas fiscais de entrada) é da ordem de R\$ 3,4 milhões (15,11%). Este é um valor significativo, porém, é inferior ao total das despesas que não integraram o custo das mercadorias vendidas, como as despesas com operadores logísticos e com os serviços de contabilidade e advocacia. Estas somam mais de R\$ 4,3 milhões de débitos em contas bancárias da empresa JRF, conforme documentos e extratos bancários (Anexo II, folhas 292 a 342, 848 a 864 e 987 a 1001).

Dispêndio	Valor
Tributos - AFRMM	153.192,47
Tributos - DARF	327.212,48
Tributos - ICMS	1.102.472,53
Operadores logísticos	1.858.316,66
Serviços de Advocacia	421.227,93
Serviços de contabilidade	27.084,22
Transferências para Pessoa Física	187.608,00
Transferências para Pessoa Jurídica	84.462,26
Salários	15.721,07
Aluguel	7.200,00
Outras despesas	126.279,32
Total:	4.310.776,94

Fonte: extratos bancários apresentados

Quadro XII – Despesas que não integraram o valor das notas fiscais de entrada

Está evidenciado que a atividade econômica da empresa JRF, importação a prazo e vendas a prazo, não pode e nem deve ser aplicada para justificar a evolução nas suas importações. E a razão é bem simples: a margem bruta praticada, vendas menos compras, que é da ordem de apenas 15%, não supera nem mesmo a carga tributária interna neste País (ICMS, IPI, PIS, Cofins, Imposto de Renda, CSLL), quanto mais todas as despesas, operacionais e não operacionais, que integraram o custeio de sua atividade econômica.

Portanto, a margem praticada pela JRF não sustenta a sua atividade comercial e não é nem de longe suficiente para proporcionar um crescimento econômico da ordem experimentada pela empresa, o que comprova mais uma vez a utilização de recursos de terceiros no custeio das suas importações.

(...)

- O recolhimento insignificante de tributos federais que incidem sobre o faturamento e a renda pela venda das mercadorias importadas (IR, CSLL, PIS e COFINS):

(...)

O Imposto de Importação e os demais tributos aduaneiros são recolhidos automaticamente no ato do registro da declaração de importação, sendo requisito para o desembaraço aduaneiro, enquanto o ICMS e o IPI interno são recolhidos após a emissão das notas fiscais correspondentes, sendo o ICMS requisito para a circulação das mercadorias no mercado interno. O quadro abaixo mostra os tributos que empresa JRF recolheu ou deveria recolher sobre a importação e a venda das mercadorias.

Arrecadação de tributos	
Fato gerador: importação e venda das mercadorias	
Tributo	Valor
IMP IMPORTACAO - OUTROS	4.485.432,60
IPI - VINCULADO IMPORTACAO	1.046.029,11
PIS - IMPORTACAO	351.368,67
COFINS - IMPORTACAO	1.709.315,36
TAXA UTILIZACAO SISCOMEX	38.521,10
IPI INTERNO (equiparado a industrial)	242.675,37
ICMS interestadual	1.102.472,53
Total	R\$ 8.975.814,74
Valores de referência:	
Notas fiscais de entrada (importação): R\$ 22,8 milhões	
Notas fiscais de Saída (vendas): R\$ 26,3 milhões	

Fontes: DW Arrecadação, Sped NF-e e extratos bancários

Quadro XV – Tributos sobre importação e venda recolhidos pela empresa JRF em 2018

Por outro lado, tendo por base as notas fiscais de venda, a empresa JRF recolheu valores insignificantes de tributos e contribuições federais que incidiram sobre o faturamento e a renda dessas vendas (IR, CSLL, PIS e COFINS), como mostra o quadro a seguir. Esta discrepância entre a receita das vendas das mercadorias importadas e os tributos internos decorrentes dessa atividade comercial também aponta para a ocorrência de simulação nas operações comerciais registradas nas notas fiscais emitidas pela empresa JRF.

Arrecadação de tributos	
Fato gerador: faturamento e renda	
Tributo	Valor
Imposto de Renda IRPJ	2.345,54
CSLL	1.407,32
PIS	38.493,13
COFINS	96.503,61
Total	R\$ 138.749,60
Valores de referência:	
Notas fiscais de Saída (vendas): R\$ 26,3 milhões	

Fontes: DW Arrecadação, Sped NF-e

Quadro XVI – Tributos sobre faturamento e renda recolhidos pela empresa JRF em 2018

(...)

- A constatação, a partir da Escrituração Contábil Fiscal da JRF, de que a empresa não tinha dinheiro para cobrir as obrigações assumidas com os fornecedores estrangeiros:

(...)

Os valores de arrecadação de tributos sobre a renda e faturamento apontam para a falta de capacidade econômica da empresa, que é tributada no regime do Lucro Real. A falta de capacidade econômica também pode ser demonstrada a partir das informações da Escrituração Contábil Fiscal (ECF) registrada pela empresa JRF no ambiente do Sistema Público de Escrituração Digital – Sped (Anexo IV - folhas 1642 a 1647). A ECF substituiu a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), a partir do ano-calendário 2014.

Balancete Contábil Anual - Exercício de 2018			
ATIVO	Saldo (R\$)	PASSIVO	Saldo (R\$)
Ativo Circulante	19.411.444,17	Passivo Circulante	18.816.928,90
Caixa	20.958,77	Fornecedores	17.946.542,45
Bancos	648.877,64	Contas a Pagar	0,00
Clientes	12.549.555,94	Obrigações tributárias	867.488,45
Estoque	0,00	Obrigações trabalhistas	2.898,00
Tributos a Recuperar	737.254,13	Passivo Não Circulante	39.111,56
Adiantamento a fornecedores	4.843.201,14	Receita Diferida conta gráfica SEFAZ	39.111,56
Créditos com sócios	610.992,55	Exigível a Longo Prazo	0,00
Adiantamento de 13º salário	604,00	Outras contas do Passivo não Circulante	0,00
Ativo não Circulante	0,00	Patrimônio Líquido	555.403,71
Imobilizado	0,00	Capital Social	700.000,00
Veículos	0,00	Resultado Acumulado	-144.596,29
Realizável a longo prazo	0,00	Reservas	0,00
Total do ATIVO	19.411.444,17	Total do PASSIVO	19.411.444,17

Fonte: Sped ECF

Quadro XVII – Saldo final das contas contábeis registradas na ECF do exercício de 2018

O quadro acima apresenta o saldo final das contas contábeis da ECF no balancete anual referente ao exercício de 2018 (Anexo IV, folhas 1642 a 1647). Verifica-se que o Ativo Circulante está concentrado nas contas Clientes e Adiantamento a Fornecedores (valores pagos de mercadorias a receber), enquanto o Passivo Circulante está concentrado na conta Fornecedores. Os saldos das contas do Ativo Não Circulante e Passivo não circulante são irrelevantes.

Considerando o saldo zerado da conta Estoque, indicando a venda total das mercadorias já desembaraçadas, o saldo da conta Clientes (valores de vendas a receber) é inferior a 70% do saldo da conta Fornecedores (valores a pagar de mercadorias já importadas), portanto, não é suficiente para cobrir as obrigações da empresa para com os fornecedores estrangeiros. O saldo da conta Adiantamento a Fornecedores (valores pagos de mercadorias a desembaraçar) também se mostra insuficiente, considerando a margem pequena que a empresa

JRF tem praticado nas vendas. A falta de bens patrimoniais e o resultado negativo da conta Resultado Acumulado indicam a inconsistência da evolução da atividade econômica da empresa JRF no ano de 2018.

A empresa JRF apresentou um balancete relativo ao período de 1º de janeiro a 31 de outubro de 2018 (Anexo II, folhas 784 a 786), cujos valores apresentam algumas diferenças em relação ao balancete anual registrado no sistema Sped ECF, as quais não são significativas, em ordem de grandeza, com exceção das contas de resultado, em que o balancete apresentado apresenta o saldo da conta Resultado, no valor de R\$ 1,4 milhão, que não resistiu ao final do exercício, em que o saldo dessa conta ficou negativo.

Balancete de janeiro a outubro de 2018			
ATIVO	Saldo (R\$)	PASSIVO	Saldo (R\$)
Ativo Circulante	18.878.760,43	Passivo Circulante	16.623.172,28
Caixa	1.900,55	Fornecedores estrangeiros	15.855.881,30
Bancos	1.890.012,36	Contas a Pagar	0,00
Clientes	10.035.691,00	Obrigações tributárias	765.314,67
Estoque	2.100.057,08	Obrigações trabalhistas	1.976,31
Impostos a Recuperar	591.652,13	Passivo não Circulante	123.482,91
Adiantamento a fornecedores	3.949.674,76	Receita Diferida	123.482,91
Créditos com sócios	309.772,55	Exigível a Longo Prazo	0,00
Outras contas do Ativo Circulante	0,00	Outras contas do Passivo não Circulante	0,00
Ativo não Circulante	0,00	Patrimônio Líquido	700.000,00
Imobilizado	0,00	Capital Social	700.000,00
Veículos	0,00	Reservas	0,00
Realizável a longo prazo	0,00	Resultado Acumulado parcial	1.432.105,24
Outras contas do Ativo não Circulante	0,00	Resultado até 31/10/2018	1.432.105,24
Total do ATIVO	18.878.760,43	Total do PASSIVO	18.878.760,43

Fonte: Documento apresentado pela empresa JRF

Quadro XVIII – Saldo final das contas contábeis no balancete de janeiro a outubro de 2018

A incompatibilidade entre o valor das importações e a capacidade operacional e econômica da empresa JRF, associada à falta de recolhimento de tributos sobre o faturamento e renda nas vendas das mercadorias no mercado interno, caracteriza essa empresa como interposta de terceiros nas operações de comércio exterior. A margem bruta praticada (diferença entre o valor da venda e o custo da importação), sequer supera os seus dispêndios no decorrer do ano de 2018, de forma que a empresa JRF realmente contabilizou prejuízo com as operações de importação. Esses fatos caracterizam-na como empresa inexistente de fato, nos termos do artigo 29, inciso II, alíneas “a” e “e”, da Instrução Normativa RFB nº 1.863, de 2018, que disciplina o cadastro de pessoas jurídicas.

Instrução Normativa RFB nº 1.863, de 27 de dezembro de 2018

Dispõe sobre o Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ).

Art. 29. Pode ser baixada de ofício a inscrição no CNPJ da entidade:

(...)

II - inexistente de fato, assim denominada aquela que:

a) não dispuser de patrimônio ou capacidade operacional necessários à realização de seu objeto, inclusive a que não comprove o capital social integralizado;

(...)

e) realizar exclusivamente:

1. emissão de documentos fiscais que relatem operações fictícias; ou

2. operações de terceiros, com intuito de acobertar seus reais beneficiários;

A atividade econômica da empresa JRF não se sustenta, embora os pagamentos de custeio tenham sido realizados com recursos que circularam por suas contas bancárias.

O fato é que o pagamento do custeio das importações foi realizado apenas em parte pela empresa JRF, abrangendo apenas os pagamentos dos tributos, das despesas de logística e de uma parte menor das operações cambiais necessárias ao pagamento dos exportadores estrangeiros.

(...)

- A simulação do parcelamento das faturas, sempre em valores abaixo do limite de rastreabilidade de R\$ 10.000,00 imposto pelo Banco Central:

(...)

Sobre os créditos em suas contas bancárias, a empresa JRF foi intimada a apresentar também documentos relativos à sua movimentação financeira, especificando as origens desses recursos (Anexo I, páginas 143 a 146 e 172 a 178).

Os extratos bancários apresentados pela empresa JRF apontam que a maior parte dos recursos utilizados no custeio das suas operações são decorrentes de cobranças bancárias. As informações dos títulos bancários (boletos) poderiam indicar as origens desses recursos.

Além de extratos bancários, a empresa JRF apresentou as relações das faturas relacionadas às notas fiscais de vendas, em que constam os faturamentos a prazo e as datas de vencimento e pagamento relativas às notas emitidas, justificando os créditos decorrentes de cobrança bancária (Anexo II, folhas 1034 a 1094).

Nas relações de faturas apresentadas estão indicados os números dos títulos, o nome do cliente pagador, a data de vencimento, a data de pagamento e o valor da parcela. Cada título ou boleto bancário é identificado pelo número que corresponde ao número da nota fiscal/número da parcela.

Essas faturas ou boletos bancários correspondem aos pagamentos fracionados referentes às notas fiscais de venda emitidas pela empresa JRF.

Nas duas figuras que seguem, estão apresentados extratos (telas) de relação de faturas emitidas para alguns dos clientes indicados nas notas fiscais de venda emitidas pela empresa JRF.

Dados do Título								
Id do Produto	Conta do produto	Nome do cliente		Data e hora da consulta				
9	13370018700	JRF COMERCIO, IMPORTACAO E EXPORTACAO LT		11 Outubro 2018 - 10h19				
Tipo	Seu Número	Pagador	Dt de Venc.	Dt de Pag.	Valor do Título	Valor Cobrado	Car	Valor da Osci.
2	108 /054	V.F BAZAR EIRELI	30/10/2019	10/10/2018	9.545,00	9.545,00	N	+0,00
2	108 /055	V.F BAZAR EIRELI	06/11/2019	10/10/2018	9.553,00	9.553,00	N	+0,00
2	108 /056	V.F BAZAR EIRELI	13/11/2019	10/10/2018	9.561,00	9.561,00	N	+0,00
2	108 /057	V.F BAZAR EIRELI	20/11/2019	10/10/2018	9.569,00	9.569,00	N	+0,00
2	108 /058	V.F BAZAR EIRELI	27/11/2019	10/10/2018	9.577,00	9.577,00	N	+0,00
2	108 /059	V.F BAZAR EIRELI	04/12/2019	10/10/2018	9.585,00	9.585,00	N	+0,00
2	108 /060	V.F BAZAR EIRELI	11/12/2019	10/10/2018	9.593,00	9.593,00	N	+0,00
2	108 /061	V.F BAZAR EIRELI	18/12/2019	10/10/2018	9.601,00	9.601,00	N	+0,00
2	108 /062	V.F BAZAR EIRELI	25/12/2019	10/10/2018	9.609,00	9.609,00	N	+0,00
2	108 /063	V.F BAZAR EIRELI	01/01/2020	10/10/2018	9.617,00	9.617,00	N	+0,00
2	108 /064	V.F BAZAR EIRELI	08/01/2020	10/10/2018	9.625,00	9.625,00	N	+0,00
2	108 /065	V.F BAZAR EIRELI	15/01/2020	10/10/2018	6.970,00	6.970,00	N	+0,00
Total:					385.660,20	385.660,20		0,00

Figura 9 – Faturas emitidas para a empresa V.F. Bazar

A relação da figura acima é referente à nota fiscal de venda nº 108, emitida em 08/10/2018, cujo valor é R\$ 606.872,00 e foi faturado em mais de sessenta parcelas. Observa-se que os valores estão limitados, cada um, a menos de R\$ 10 mil e que os pagamentos ocorrem na mesma data, em 10/10/2018, independente das datas de vencimento dos títulos, que se estendem até 2020. Os pagamentos numa mesma data evidenciam a simulação do parcelamento das faturas. Além disso, os valores das parcelas, abaixo de R\$ 10 mil, apontam para a ocultação da origem dos recursos, tendo em vista o limite rastreabilidade das operações bancárias imposto pelo Banco Central.

Dados do Título								
Id do Produto	Conta do produto		Nome do cliente			Data e hora da consulta		
9	13370018700		JRF COMERCIO, IMPORTACAO E EXPORTACAO LT			17 Outubro 2018 - 08h15		
Tipo	Seu Número	Pagador	Dt de Venc.	Dt de Pag.	Valor do Título	Valor Cobrado	Car	Valor da Osc.
2	115 /009	ZHOU SUIFENG - ME	30/11/2018	16/10/2018	9.388,00	9.388,00	N	+0,00
2	114 /005	R. F. S. ARMARINHOS E ELETRONICOS EIREIL	01/12/2018	16/10/2018	9.139,00	9.139,00	N	+0,00
2	170 /005	V.F.BAZAR EIRELI	01/12/2018	16/10/2018	9.184,00	9.184,00	N	+0,00
2	115 /010	ZHOU SUIFENG - ME	05/12/2018	16/10/2018	9.396,00	9.396,00	N	+0,00
2	168 /004	JUHE WU COMERCIO DE BOLSAS E PRESENTES	06/12/2018	16/10/2018	8.378,00	8.378,00	N	+0,00
2	135 /004	HIGH FASHION STORE LTDA-ME	10/12/2018	16/10/2018	9.142,00	9.142,00	N	+0,00
2	114 /006	R. F. S. ARMARINHOS E ELETRONICOS EIREIL	10/12/2018	16/10/2018	9.148,00	9.148,00	N	+0,00
2	115 /011	ZHOU SUIFENG - ME	10/12/2018	16/10/2018	9.404,00	9.404,00	N	+0,00
2	136 /004	XIANGCONG YAN	10/12/2018	16/10/2018	9.538,00	9.538,00	N	+0,00
2	170 /006	V.F.BAZAR EIRELI	11/12/2018	16/10/2018	9.196,00	9.196,00	N	+0,00
2	115 /012	ZHOU SUIFENG - ME	15/12/2018	16/10/2018	9.412,00	9.412,00	N	+0,00
2	168 /005	JUHE WU COMERCIO DE BOLSAS E PRESENTES	18/12/2018	16/10/2018	7.211,96	7.211,96	N	+0,00
2	114 /007	R. F. S. ARMARINHOS E ELETRONICOS EIREIL	19/12/2018	16/10/2018	9.157,00	9.157,00	N	+0,00
2	170 /007	V.F.BAZAR EIRELI	21/12/2018	16/10/2018	9.208,00	9.208,00	N	+0,00
2	135 /005	HIGH FASHION STORE LTDA-ME	25/12/2018	16/10/2018	9.154,00	9.154,00	N	+0,00

Figura 10 – Faturas emitidas para outras empresas

A figura acima mostra que, da mesma forma, na relação apresentada pela empresa JRF, os pagamentos das faturas (boletos) emitidos para as demais empresas também estão limitados, cada um, a menos de R\$ 10 mil, com vencimentos que se estendem além da data do efetivo pagamento e com os pagamentos ocorrendo numa mesma data, independente do vencimento da fatura.

Isto revela uma evidente simulação de pagamento a prazo, uma vez que os recebimentos são, de fato, à vista. Essa é uma estratégia clara para ocultar a origem dos recursos, porque pagamentos abaixo de R\$ 10 mil não são rastreáveis na rede bancária.

Os extratos bancários apresentados pela empresa JRF apontam que os recursos utilizados no custeio das suas operações são decorrentes de cobranças bancárias, mas as informações da relação de títulos (boletos) apresentada pela empresa indicam que as origens desses recursos não podem ser rastreadas ou apuradas.

(...)

- A incapacidade econômica e operacional dos adquirentes no mercado interno das mercadorias importadas pela JRF:

(...)

No quadro abaixo estão apresentados os três principais destinatários das notas fiscais de venda emitidas pela empresa JRF, na ordem do volume das operações.

Destinatárias de notas fiscais de venda da empresa JRF				
CNPJ	Empresa	UF	Valor R\$	%
31.262.300/0001-72	V.F BAZAR EIRELI	SP	4.449.140,74	15,48
20.001.006/0001-90	R.F.S ARMARINHOS & ELETROELETRONICOS EIRELI	SP	1.678.063,18	6,37
26.896.310/0001-20	LRR COMERCIO, ACESSORIOS E PRESENTES EIRELI	SP	926.418,93	3,52

Fonte: Sped NF-e

Quadro XIX – Principais destinatários das notas fiscais emitidas

(...)

Bastou uma pesquisa sumária nos sistemas de dados disponíveis para a Receita Federal para constatar que as empresas VF Bazar, RFS e LRR são empresas cuja capacidade econômica não é compatível com o valor das notas fiscais de vendas que lhes foram destinadas em 2018. Por respeito ao sigilo fiscal, os dados específicos das operações não serão apresentados.

(...)

Essas informações demonstram que as empresas V.F. Bazar, RFF e LRR não dispõem de patrimônio ou capacidade operacional necessários a suportar tamanha atividade econômica, por isso, podem ser caracterizadas como inexistentes de fato, nos termos do artigo 29, inciso II, alínea “a” da Instrução Normativa RFB nº 1.863, de 2018.

Empresas como V.F. Bazar, RFF e LRR atuam como empresas de fachada, que são indicadas em notas fiscais de venda inidôneas, com o fim de dar um aspecto de legalidade em operações ilegítimas. As notas fiscais emitidas para esse tipo de empresa indicam operações comerciais inexistentes, como é o caso das notas fiscais da empresa JRF Comércio, cujo único propósito foi permitir a circulação das mercadorias importadas ao amparo de um documento fiscal formalmente emitido, embora inidôneo.

Assim como as empresas V.F. Bazar, RFF e LRR, as empresas da relação abaixo também não apresentaram registro de movimentação financeira no ano de 2018, de forma que elas não servem para justificar as origens dos recursos ingressados nas contas bancárias da empresa JRF, decorrentes dos pagamentos relativos às notas fiscais de venda que as indicam como destinatárias (compradoras), simplesmente porque não havia disponibilidade financeira nenhuma. O quadro abaixo indica o valor total das notas fiscais destinadas a essas empresas, incluindo as notas emitidas pela empresa JRF.

(...)

Essas empresas, assim como as empresas V.F. Bazar, RFF e LRR, devem atuar como empresas de fachada, que são indicadas em notas fiscais de venda inidôneas, com o fim de dar um aspecto de legalidade em operações ilegítimas. As notas fiscais emitidas pela empresa JRF para tais empresas indicam operações comerciais inexistentes.

O quadro abaixo demonstra claramente a inviabilidade econômica das relações comerciais indicadas nas notas fiscais de venda emitidas pela empresa JRF para as empresas relacionadas no quadro acima, o que aponta para operações comerciais inexistentes, tendo em vista a falta de capacidade econômica dessas empresas e a falta de logística para a segregação das cargas. Nele constam as notas fiscais de entrada e de saída referentes a algumas das declarações de importação objeto deste auto de infração

(...)

A emissão de notas fiscais de venda para empresas sem capacidade econômica, associada ao parcelamento dos pagamentos com a emissão de faturas em valores abaixo do limite rastreável pela rede bancária, revela um claro propósito de apagar o rastro das mercadorias e o rastro do dinheiro, impossibilitando a identificação do real responsável pelas operações de importação dessas mercadorias. Ações como essas caracterizam de fato a interposição fraudulenta em operações de comércio exterior, mediante ação dolosa do importador, com o intuito claro de ocultar a origem dos recursos que custearam suas atividades.

Como se percebe, há vários indícios que corroboram a acusação da Fiscalização de que a JRF não comprovou a origem dos recursos utilizados nas operações de importação por ela realizadas. E não há nada, dentre os elementos trazidos pela Fiscalização, que minimamente aponte no sentido de que a JRF tenha adquirido as mercadorias no exterior, e nem que as tenha efetivamente vendido no mercado interno.

Contraponto esse cenário desenhado pela Fiscalização, e buscando afastar a penalidade que lhe foi imposta, a JRF traz uma série de contrarrazões em seu Recurso Voluntário, de fato e de direito, as quais passo a analisar na sequência.

Como primeiro argumento de defesa, a JRF critica que, *“sobre as alegações no sentido de ter a Recorrente emitido notas fiscais de venda no território nacional, supostamente inidôneas, indicando como destinatárias empresas sem capacidade, com a pretensão de “apagar o rastro” das mercadorias e caminho que poderia revelar o real adquirente das mercadorias, bem como que a empresa teria fragmentado o valor a receber em diversos boletos de cobrança em valores abaixo do limite rastreável e que as compradoras apresentariam indícios de inexistência de fato, não podem ser atribuídas presunções e, tampouco, são “indícios” da prática da malfada infração, que nem mesmo foi a escolhida na conclusão do Auto de Infração”*.

O argumento da JRF não é muito claro, e nem é muito claro aonde ela quer chegar com ele. Pelo que exposto na sequência do Recurso Voluntário, a JRF parece querer convencer que a Fiscalização iniciou o procedimento fiscal buscando comprovar a ocultação do real adquirente das mercadorias no exterior, e que, diante do ônus probatório que lhe seria exigido, modificou o critério jurídico e enveredou pelo caminho da não comprovação da origem dos recursos. E que isso, de alguma forma, teria o condão de macular a ação fiscal desenvolvida.

c. Ausência de subsunção do fato à norma – interposição fraudulenta de terceiros presumida

149. Primeiramente, é necessário delimitar o conceito da infração supra, cuja imputação à Recorrente foi mantida pela DRJ09, para impedir que a presunção conferida por lei seja ampliada em relação a situações não abarcadas pelo art.23, V, § 2º do Decreto-Lei nº 1455/76, que assim estabelece:

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

150. Desse modo, sobre as alegações no sentido de ter a Recorrente emitido notas fiscais de venda no território nacional, supostamente inidôneas, indicando como destinatárias empresas sem capacidade, com a pretensão de “apagar o rastro” das mercadorias e caminho que poderia revelar o real adquirente das mercadorias, bem como que a empresa teria fragmentado o valor a receber em diversos boletos de cobrança em valores abaixo do limite rastreável e que as compradoras apresentariam indícios de inexistência de fato, não podem ser atribuídas presunções e, tampouco, são “indícios” da prática da malfada infração, que nem mesmo foi a escolhida na conclusão do Auto de Infração.

151. A capitulação atribuída à JRF tem **como fato punível (fato típico) a não comprovação da origem, da disponibilidade e da transferência dos recursos empregados nas operações de comércio exterior**, porque pressupõe-se que, quem não possui capacidade econômico-financeira para importar/exportar, está intencionalmente exercendo o papel daquele que a possui, com o firme propósito de burla aos controles aduaneiros.

152. Por outro lado, caso a Autoridade Aduaneira entendesse se tratar, em hipótese, de ocultação de real adquirente, como demonstrava ser seu intento inicial, deveria ter seguido o caminho de tais ilações, que, no entanto, exigiriam de sua parte o atendimento ao ônus da prova, motivo pelo qual modificou o critério jurídico da fiscalização.

(...)

154. No caso concreto, repisa-se porquanto silente o acórdão vergastado, a justificativa para instauração do procedimento foi a de que os R\$ 50 mil iniciais disponibilizados pelos sócios para o exercício da atividade econômica seria

desproporcional, uma prova “cabal” de que os recursos de terceiros foram utilizados no custeio das importações, além das questões levantadas sobre a estrutura física da empresa, de modo que a Autoridade Fiscal se afastou da legalidade do ato, conduta mantida por ocasião do julgamento da impugnação, na medida em que os argumentos e provas não foram analisados autonomamente, tendo o I. Relator se valido das considerações dispostas no Auto de Infração, deixando de analisar as provas passíveis de afastar a presunção.

Mas não macula.

Está expresso no Relatório Fiscal que, antes de iniciar o procedimento fiscal que deu origem ao Auto de Infração discutido no presente processo, a Fiscalização realizou uma diligência no estabelecimento da JRF buscando esclarecer alguns indícios que apontavam para uma possível interposição não declarada de pessoas nas operações de importação registradas em nome dela, e que, diante da falta de atendimento integral dos quesitos formulados nas intimações, fez-se necessária a abertura de um procedimento especial de controle aduaneiro para o aprofundamento dos indícios levantados.

No transcorrer do procedimento especial de controle aduaneiro, a Fiscalização conseguiu reunir elementos de prova que lhe permitiram concluir que a JRF não comprovou a origem dos recursos que foram utilizados nas operações de importação, ao mesmo tempo em que não foi possível identificar, em relação às mercadorias que foram objeto do presente Auto de Infração, quem seriam os reais adquirentes dessas mercadorias no exterior.

Por isso o Auto de Infração trouxe como fundamento de direito o § 2º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, que trata da presunção de interposição fraudulenta pela não comprovação da origem dos recursos empregados nas operações de comércio exterior. E, conforme já vimos, essa presunção remete diretamente para o inciso V desse mesmo art. 23, que, combinado com o § 1º, prevê a aplicação da penalidade de perdimento em razão da presunção legal de que o sujeito passivo estaria oculto na operação de importação.

Ainda sobre a matéria, é interessante notar que as provas trazidas pela Fiscalização não se prestam, todas elas, a demonstrar que a JRF não teria origem para os recursos empregados nas operações de comércio exterior. Algumas delas demonstram, de forma indiciária, que a JRF não seria a real adquirente das mercadorias no exterior, como, por exemplo, aquelas que demonstram a falta de capacidade operacional da empresa, aquelas que comprovam que as mercadorias saíam dos recintos alfandegados diretamente para os destinatários, assim que liberadas, ou aquelas que revelam que o valor total da margem bruta aplicada pela JRF nas suas operações comerciais é inferior ao total de despesas que não integraram o custo das mercadorias vendidas.

Mas mesmo não estando ligadas diretamente à questão da origem dos recursos, essas provas reforçam o entendimento de que a JRF ocultou o real adquirente das mercadorias no exterior, que, em última análise, é a conclusão a que chegamos quando não há a comprovação da origem dos recursos empregados nas operações de importação.

Especificamente em relação a essas primeiras provas atacadas pela JRF, entendo que, ao contrário do que ela afirma, a venda reiterada e em grande volume para empresas que não possuem capacidade econômica são elementos indiciários que apresentam uma força probante bastante razoável, ainda mais quando associada a isso temos uma inexplicável fragmentação dos valores das faturas emitidas para essas empresas.

Observe-se, apenas a título e exemplo, o caso da Nota Fiscal de venda nº 108, emitida em 08/10/2018, que, tendo alcançado o valor de R\$ 606.872,00, foi dividida em mais de sessenta parcelas, todas com valor abaixo do limite de rastreadibilidade do Banco Central de R\$ 10.000,00 e, para surpresa de ninguém, todas pagas no mesmo dia 10/10/2018.

Então, se as empresas que constaram nas notas fiscais como adquirentes das mercadorias da JRF não têm capacidade econômica, é lógico concluirmos que elas não são a origem dos recursos que chegaram até a JRF.

Esses dois indícios (venda para empresas sem capacidade econômica e parcelamento das faturas em valores SEMPRE abaixo de R\$ 10.000,00), associados com todas as outras provas indiciárias trazidas pela Fiscalização (alta movimentação econômica no ano de 2018 frente aos poucos recursos disponibilizados pelos sócios para o exercício da sua atividade econômica, falta de capacidade operacional, saída das mercadorias diretamente dos recintos alfandegados para os destinatários assim que liberadas, não comprovação do câmbio para diversas importações, baixa margem bruta da JRF, baixo recolhimento de tributos no mercado interno, inconsistência da contabilidade etc.) e com o fato de que a JRF não apresentou os documentos relativos à negociação de aquisição das mercadorias no exterior e nem os documentos relativos à negociação de venda das mercadorias no mercado interno, me parecem mais do que suficientes para que possamos concluir que a JRF não é a real adquirente das mercadorias no exterior e, na falta de identificação de quem seriam essas pessoas, para que possamos seguir pelo caminho da presunção de interposição fraudulenta em razão da não comprovação da origem dos recursos utilizados nas operações de importação.

Sobre a utilização de provas indiciárias, convém lembrar dos ensinamentos do Ministro Flávio Dino no recentíssimo julgamento realizado na 1ª Turma do STF a respeito da ação penal que tratava dos crimes de golpe de Estado.

Ao interromper o voto do Ministro Cristiano Zanin para explorar um pouco daquilo que chamou de hermenêutica exótica, o Ministro Flávio Dino lembrou a metáfora do boi fatiado, que é uma *“espécie de falácia segundo a qual você divide o boi em bifés e pergunta a cada pedaço: você é um boi? E claro que o boi nada diz. Você diz: pede lá para o pedaço do boi mugir, e o pedaço não muge. E aí a conclusão falseada é de que nunca existiu boi”*.

Aplicando a metáfora do boi fatiado ao presente processo, se olharmos individualmente para cada um dos elementos (indiciários) de prova trazidos pela Fiscalização (os “bifés”), não seremos capazes de concluir que estamos diante de uma interposição fraudulenta,

mas, se olharmos para o conjunto probatório como um todo (o “boi”), não teremos dúvidas de que a JRF não adquiriu as mercadorias no exterior e não as vendeu no mercado interno.

A JRF, em seu Recurso Voluntário, afirma ter apresentado *“extratos bancários, extratos de recebimentos de duplicatas, comprovação de liquidação dos boletos, contratos de câmbio, esclarecimentos e comprovações em relação ao fato de que a empresa adquire todas as mercadorias a prazo e que, portanto, também revende a prazo, sendo esse seu modelo de negócios, ou seja, tudo que era possível a uma empresa apresentar para fins de elidir as dúvidas fiscais com relação a sua capacidade e forma de atuação”*, e questiona, *“o que mais a empresa haveria de produzir à título de provas?”*.

Acho que essa pergunta feita pela JRF já foi implicitamente respondida no início deste tópico, quando foram apontados dois caminhos a serem explorados, o da origem dos recursos ou o da negociação comercial.

Para comprovar a origem dos recursos utilizados nas operações de importação, a JRF deveria ter demonstrado a rastreabilidade do dinheiro depositado em suas contas. Ela poderia ter trazido para os autos uma relação de todas as pessoas que foram responsáveis pelos valores depositados. Não está se exigindo da JRF, como ela quer fazer crer, a comprovação da origem dos recursos utilizados por terceiras pessoas, mas sim a identificação dessas terceiras pessoas.

Para comprovar que não houve a ocultação do sujeito passivo, a JRF deveria ter demonstrado ser ela a real adquirente das mercadorias no exterior, bem como ser ela a real vendedora dessas mercadorias no mercado interno, o que poderia ter sido feito por meio dos comprovantes da transação comercial com o vendedor estrangeiro e com os compradores nacionais.

Ao contrário do que afirma a JRF, os extratos bancários que foram apresentados não deixam evidente a origem dos recursos, uma vez que o artifício do parcelamento das faturas em valores abaixo de R\$ 10.000,00 impede, ou ao menos dificulta, a rastreabilidade do dinheiro.

Também não tem razão a JRF quando reclama que, *“se a Autoridade detinha qualquer dúvida sobre a origem dos recursos dos terceiros, deveria diligenciar tais empresas, o que evidentemente não foi feito porque extrapolaria os limites de sua competência funcional”*. Isso porque, nos termos do § 3º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, é ônus do importador, e não da Fiscalização, comprovar a origem dos recursos utilizados nas operações de comércio exterior. Ou seja, a JRF deveria ter feito essa comprovação.

No parágrafo 162 de seu Recurso Voluntário, a JRF afirma ter comprovado *“a regularidade de sua comercialização no âmbito interno para diversos clientes, o que afastou a ocultação de real adquirente”*.

Mas isso não corresponde ao que se vê nos autos. O fato de haver uma nota fiscal de venda, a emissão de uma fatura e um pagamento do boleto emitido, se é a isso que está se referindo a JRF, não comprova a regularidade da comercialização das mercadorias no mercado

interno. É preciso mais do que isso, como os documentos que mostram a negociação das mercadorias. E, ao que me consta, esses documentos não foram trazidos para o processo.

Além disso, em nenhum momento a Fiscalização afastou “a ocultação do real adquirente”. Pelo contrário, a Fiscalização, diante da impossibilidade de identificação dos reais adquirentes das mercadorias no exterior, optou pelo caminho da presunção dessa ocultação, uma vez que também não foi possível comprovar a origem dos recursos utilizados nas operações de importação.

No parágrafo 163, a JRF busca justificar a ausência dos contratos de câmbio alegando que a Fiscalização teria “*afirmado não ser necessária a apresentação de todos, destacando-se que as importações eram pagas a prazo, da mesma maneira em que eram feitas as vendas*”.

Mas, se a questão pode ser resumida a uma falta de apresentação desses contratos de câmbio, porque a JRF não juntou esses documentos ao processo quando da apresentação da sua Impugnação ou, na pior das hipóteses, na apresentação do seu Recurso Voluntário?

Quanto aos demais argumentos trazidos pela JRF em seu Recurso Voluntário, eles são incapazes de infirmar a conclusão de que a JRF não comprovou a origem dos recursos utilizados nas operações de importação.

Diante disso, nego provimento na matéria e mantenho a multa de 100% do valor aduaneiro das mercadorias importadas, aplicada pela fiscalização em substituição à penalidade de perdimento, nos termos que dispõe o art. 23, caput e §§ 1º, 2º e 3º, do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976.

Do subfaturamento (e-fls. 2226 a 2240)

Uma vez presumida a interposição fraudulenta, a Fiscalização deu um passo adiante para afirmar ser evidente que essa prática estaria relacionada com o subfaturamento das mercadorias nas importações realizadas.

Para a Fiscalização, os valores declarados para as mercadorias importadas eram incompatíveis com os preços das mercadorias no mercado interno.

Buscando demonstrar o subfaturamento praticado nas importações que se encontram em litígio no presente processo, a Fiscalização tomou como exemplo as mercadorias (vestuários) que teriam sido “*objeto das notas fiscais de venda emitidas para a principal destinatária, a empresa V.F. Bazar*”, e comparou os valores declarados nas importações com os valores declarados por outros importadores para mercadorias do mesmo tipo, usando critérios específicos para a busca das informações.

Com o fim de comprovar a ocorrência de subfaturamento nas importações da empresa JRF, efetuamos um levantamento dos valores unitários (FOB) declarados por outras empresas, em importações desses tipos de mercadorias, tendo por

filtro a NCM respectiva, o país de procedência (China), o país de origem (China), a moeda da negociação (Dólar dos Estados Unidos) e a descrição das mercadorias.

Além desses filtros, foram estabelecidos limites de valor, conforme o caso, para tornar a pesquisa compatível com as importações da empresa JRF, excluindo, desta forma, as mercadorias de valor mais expressivo, por exemplo, de marcas renomadas.

A pesquisa foi realizada na base de dados do Siscomex, considerando também o perfil do importador, tendo em vista a existência ou não da ocorrência de ações fiscais para apurar fraude em operação de comércio exterior, nos últimos anos. Ações encerradas sem resultado foram consideradas não existentes.

A partir dessa comparação, a Fiscalização concluiu que os valores declarados pela JRF eram compatíveis com os valores declarados pelas empresas que já haviam sido fiscalizadas por apresentarem indício de cometimento de fraudes em operações de comércio exterior, mas eram muito inferiores aos valores declarados por empresas que haviam sofrido esse tipo de fiscalização.

Essa seria a evidência trazida pela Fiscalização de que houve a prática de subfaturamento nas importações que foram objeto de lançamento no presente processo.

Nesse ponto, ponderando *“que as faturas comerciais indicadas nas declarações de importação registradas pela empresa JRF não se prestam para comprovação do valor das mercadorias, porque possuem pelo menos o vício da falsidade ideológica, uma vez que omitem o real comprador e, ainda mais, porque apresentam indícios evidentes de subfaturamento”*, a Fiscalização afirma estarmos *“diante de uma fraude, com intuito de sonegação de tributos, para a qual o importador concorreu, cedendo o seu nome para o registro das importações, emitindo notas fiscais inidôneas e fracionando o recebimento de recursos emitindo boletos de cobrança com valores abaixo do limite rastreável na rede bancária, com o claro intuito de ocultar o real adquirente”*, e, com isso, busca justificar o arbitramento do preço das mercadorias importadas com base no art. 88 da MP nº 2.158-35, de 2001.

Percorrendo os critérios de arbitramento previstos nesse art. 88 da MP nº 2.158-35, de 2001, a Fiscalização justifica a impossibilidade de arbitramento do preço com base no preço de mercadorias idênticas ou similares e aponta para o arbitramento do preço *“de acordo com o método previsto no Artigo 7 do Acordo para Implementação do Artigo VII do GATT/1994, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 30, de 15 de dezembro de 1994, e promulgado pelo Decreto nº 1.355, de 30 de dezembro de 1994, observados os dados disponíveis e o princípio da razoabilidade”*.

Para a aplicação desse critério de arbitramento, que nada mais é do que o sexto método do AVA/GATT, a Fiscalização inicia elencando os princípios do AVA/GATT que deveriam ser observados, quais sejam, a razoabilidade, a não adoção de um valor mais alto entre dois valores alternativos, a não adoção de um valor mínimo (pauta mínima de valor) e a não utilização de valores arbitrários ou fictícios.

Aplicando esses princípios, a Fiscalização, para cada tipo de mercadoria a ser valorada, decidiu buscar, a partir do Siscomex, uma declaração de importação cujo valor fosse *“compatível com o valor unitário médio do mesmo tipo de mercadoria, declarado por alguma das empresas”* que não havia sido fiscalizada por indício de fraude.

No presente caso, são relevantes apenas os critérios indicados nas alíneas "b", "f" e "g" do item 2 do artigo 7 do Acordo de Valoração Aduaneira. Assim, atendendo a esses critérios de razoabilidade indicados no AVA/GATT, para a determinação do valor aduaneiro: a) não se pode adotar o valor mais alto entre dois valores alternativos; b) não se pode basear em valores aduaneiros mínimos (estabelecer limite mínimo); e c) não se pode basear em valores arbitrários ou fictícios.

Por esse último critério, não ser baseado em valores arbitrários ou fictícios, a escolha de um valor aduaneiro que sirva de referência deve recair necessariamente sobre uma declaração de importação constante da base do Siscomex, que seja um valor real praticado e aceito pela Receita Federal.

Quanto aos dois primeiros critérios, parece que temos um paradoxo: pela combinação desses, a escolha recairia necessariamente sobre a mercadoria de menor valor, o que vai de encontro ao princípio da razoabilidade, pois levará a um valor mais compatível com as DI do grupo 1, o grupo de empresas com indicativo de fraude, como sugere o levantamento apresentado no quadro XXIV, acima.

Mas esse é um paradoxo aparente, porque não se trata de mercadorias idênticas ou estritamente similares, pois a diferença entre o maior e o menor valor é bastante significativa e está relacionada a fatores ou detalhes que influenciam o preço, o que inviabiliza a permuta comercial, prejudicando o critério da similaridade.

Portanto, é preciso recorrer mais uma vez a princípios da razoabilidade para determinar um valor aduaneiro que seja compatível com os valores das mercadorias importadas pela empresa JRF, tendo em vista a impossibilidade de apurar a especificação das mercadorias, uma vez que não são mais encontradas.

A única alternativa razoável que se apresenta é considerar os valores unitários médios declarados por tipo de mercadoria. Isto, com certeza, restabelece os critérios de similaridade previstos no Acordo de Valoração Aduaneira, inclusive o da permuta comercial.

Assim, com fundamento no artigo 88, incisos I e II, alínea "b", da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, pode-se realizar a escolha de valor aduaneiro que sirva de referência para o arbitramento do valor aduaneiro das mercadorias importadas pela empresa JRF, o qual deve recair sobre uma DI registrada no Siscomex (não é fictício), e cujo valor seja compatível com o valor unitário médio do mesmo tipo de mercadoria, declarado por alguma das empresas do Grupo 2.

Ainda recorrendo ao princípio da razoabilidade, as empresas do Grupo 1 foram excluídas das possibilidades de escolha, por motivos óbvios.

Para escolher uma DI paradigma que sirva de referência para o valor aduaneiro, atendendo antecipadamente ao item 3 do artigo 7 do AVA/GATT, tendo em vista o princípio da razoabilidade e considerando os parâmetros citados, adotamos uma metodologia que atende aos seguintes critérios:

- a) a escolha da DI paradigma deve recair sobre DI registrada no Siscomex. Neste caso, serve o levantamento de DI na base do Siscomex, que teve por filtro a NCM, o país de procedência (China), o país de origem (China), a moeda da negociação (Dólar dos Estados Unidos) e a descrição das mercadorias.
- b) a DI paradigma deve ser escolhida entre as DI registradas pelas empresas do grupo 2. Como demonstrado, as empresas do grupo 1 apresentam uma correlação relevante com a prática de subfaturamento;
- c) A DI escolhida como paradigma deve ter o valor unitário da mercadoria compatível com o preço unitário médio das DI da empresa do grupo 2. O valor médio restabelece os requisitos do critério de similaridade, reduzindo os fatores ou detalhes que influenciam o preço; e
- d) para cada tipo de mercadoria (mesma descrição e NCM), será indicada uma DI paradigma, que servirá de referência para o valor aduaneiro a ser adotado.

Em razão do subfaturamento identificado, a Fiscalização lançou a diferença de tributos apurada, com a multa de ofício qualificada, além da multa de 100% sobre a diferença entre o preço declarado e o preço arbitrado.

Contrapondo os argumentos da Fiscalização relativos ao subfaturamento, a JRF, em sua peça recursal, inicia ponderando que *“no curso do procedimento especial de verificação da origem dos recursos aplicados em operações de comércio exterior e combate à interposição fraudulenta de pessoas não houve o suscitar de qualquer dúvida em relação aos valores das mercadorias, sendo a acusação sobre a prática de “subfaturamento” uma inovação introduzida diretamente no Auto de Infração”*.

Reclama a JRF que *“sobre tal ponto foi omissa a Autoridade Julgadora da DRJ em sua decisão, na qual restringiu-se a afirmar como válido o arbitramento feito com base no art. 88 da Medida Provisória nº 2.158-35/01”*.

Não obstante reconhecer o início do contraditório administrativo a partir da apresentação da impugnação, a JRF continua questionando a forma como procedeu a Fiscalização, entendendo que a matéria relativa ao subfaturamento deveria ter sido suscitada no curso do procedimento especial de controle aduaneiro.

A JRF chega, inclusive, a suscitar um possível cerceamento do direito de defesa e uma modificação do critério jurídico do procedimento, sem, no entanto, pedir qualquer nulidade em razão disso.

48. Também neste aspecto, em respeito à verdade material, a Autoridade deveria apresentar ao contribuinte o motivo e motivação para as suspeitas de plano ou no curso do procedimento, inseri-los no contexto da perquirição, expor suas dúvidas em relação aos preços praticados, pois a Recorrente teria oportunidade para requisitar aos fornecedores outras provas das condições negociais, mediante expedição de documentação extra, consularizada, de modo a corroborar os valores declarados, ou seja, exaurir os meios de prova, o que, por não ter sido feito, aponta para cerceamento do direito de defesa e modificação do critério jurídico do procedimento, que a um foi iniciado para verificar a existência de fato da empresa; a dois, voltou-se à capacidade para operar no comércio exterior e a três inovou com a insurgência em face dos preços praticados, o que demonstra a pretensão de apenar a empresa, sob qual aspecto fosse.

Mas não tem razão a JRF nesse particular.

Ao contrário do procedimento de valoração aduaneira feito à luz do AVA/GATT, que exige uma certa dialeticidade para sua condução, o procedimento de arbitramento de preço previsto no art. 88 da MP nº 2.158-35, de 2001, exige apenas a comprovação de fraude, sonegação ou conluio, podendo a Fiscalização conduzir esse procedimento sem qualquer participação do importador.

Então, não há cerceamento do direito de defesa, modificação do critério jurídico ou qualquer outra mácula formal no procedimento levado a efeito pela Fiscalização, que entendeu necessária a sua execução após constatar a impossibilidade de se alcançar as mercadorias para fins de aplicação da penalidade de perdimento.

Quanto ao mérito, a JRF defende que, *“para alcançar a acusação de subfaturamento, imperioso comprovar a falsidade das faturas. E esse requisito não se atende com a simples declaração da Autoridade, com comparações entre as informações ali constantes e as que foram extraídas dos sistemas da Receita Federal em relação a um “grupo de importadores submetidos à procedimentos””*.

Critica os critérios adotados pela Fiscalização, que chama de *“um verdadeiro imbróglio que, simplesmente, chega a praticamente inviabilizar a defesa neste ponto”*, e reclama que não foram apresentadas as declarações de importação que serviram de paradigma, o que inviabiliza o contraditório.

Destaca, ainda, que a Fiscalização *“não comprovou a impossibilidade de realizar o comparativo com importações de mercadorias idênticas e/ou, em seguida, similares, de modo que se torna imperativo reconhecer a falta de observância dos critérios para efetivação do arbitramento de preços, com base no próprio art. 88 da MP nº 2.158-35/2001”*.

Refere o voto divergente apresentado pelo AFRFB Ícaro Nonato quando do julgamento na DRJ, que entendeu que *“a alegada disparidade existente entre os preços declarados pelo impugnante e os valores encontrados pelos fiscais nas pesquisas efetuadas nos sistemas aduaneiros não comprova, por si só, a ocorrência de subfaturamento, ou seja, a divergência entre*

os valores encontrados no sistema e os praticados pelo importador, embora seja capaz de justificar o início do procedimento de fiscalização, não é o suficiente para sustentar a acusação feita pela Autoridade Aduaneira”.

Nesse ponto tem razão a JRF.

O arbitramento previsto no art. 88 da MP nº 2.158-35, de 2001, tem como pressuposto que ou a fraude, ou a sonegação ou o conluio tenha sido comprovado.

No caso dos autos, a Fiscalização concluiu estar diante de uma fraude por ter entendido que a interposição fraudulenta por ela identificada comprovaria pelo menos o vício da falsidade ideológica das faturas, e o baixo preço declarado nas importações corroboraria esse entendimento.

O problema é que a “interposição fraudulenta” identificada pela Fiscalização não se deu na sua forma comprovada, mas sim na sua forma presumida, a partir da não comprovação da origem dos recursos empregados nas operações de importação.

Ou seja, não houve a comprovação de cometimento de fraude no presente processo, mas sim uma presunção de que o sujeito passivo estaria oculto nas operações de importação. Isso não permite que se conclua que as faturas que ampararam as declarações de importação sejam falsas.

Quanto aos indícios de subfaturamento levantados pela Fiscalização a partir da comparação dos preços declarados pela JRF com outras importações realizadas por empresas suspeitas de cometimento de fraudes e por empresas não suspeitas de cometimento de fraudes, entendo que eles não passam de indícios, fortes o suficiente para ensejarem o aprofundamento das investigações, mas insuficientes para, por si sós, ensejarem o arbitramento previsto no art. 88 da MP nº 2.158-35, de 2001.

Diante disso, por não ter havido comprovação, por parte da Fiscalização, de fraude, sonegação ou conluio por parte da JRF, inadmissível a valoração aduaneira com base no arbitramento do preço previsto no art. 88 da MP nº 2.158-35, de 2001.

Quanto aos critérios de arbitramento de preço utilizados pela Fiscalização, reconheço ali alguns problemas que maculam o resultado alcançado, mas deixo de aprofundar a análise desses critérios em razão de já ter dado provimento ao Recurso Voluntário para afastar o próprio arbitramento.

Não obstante, faço referência, para fins de registro, a um único aspecto, que diz respeito à aplicação dos princípios do AVA/GATT quando do emprego do sexto método de valoração.

Ao utilizar como paradigma uma declaração de importação (valor real) que refletisse o valor unitário médio do mesmo tipo de mercadoria, declarado por alguma das empresas que não havia sido fiscalizada por indício de fraude, a Fiscalização acabou por afrontar o princípio que diz que deve sempre ser aplicado o valor mais baixo entre dois possíveis.

Por fim, uma vez afastado o arbitramento feito com base no art. 88 da MP nº 2.158-35, de 2001, deve ser cancelado o Auto de Infração em relação ao lançamento da diferença de tributos, em relação à multa de ofício qualificada, aplicada sobre essa diferença de tributos, e em relação à multa de 100%, calculada sobre a diferença entre o preço declarado e o preço arbitrado pela Fiscalização.

Além disso, a multa substitutiva à penalidade de perdimento, aplicada em razão da não comprovação da origem dos recursos empregados nas operações de importação, deve ser recalculada a partir do valor aduaneiro das mercadorias declarado nas importações registradas no Siscomex.

Da multa qualificada (e-fls. 2240 a 2249)

Deixo de analisar os argumentos trazidos pela JRF neste tópico em razão de já ter afastado a aplicação da multa qualificada no tópico precedente, quando também restou afastada, por falta de provas, a acusação de subfaturamento.

Da multa do art. 70 da Lei nº 10.833, de 2003 (e-fls. 2261 a 2262)

Por fim, a JRF busca nesse tópico afastar o lançamento da multa de 5% do valor aduaneiro da mercadoria, prevista no item 1 da alínea “b” do inciso II do art. 70 da Lei nº 10.833, de 2003.

Como argumento, a JRF afirma não ser possível extrair do Relatório Fiscal, *“com a necessária precisão, a qual dos incisos e alíneas a Recorrente teria inobservado, eis que não houve a imperiosa subsunção dos supostos fatos à norma, de modo que se trata de uma imputação genérica”*.

A JRF sustenta ter apresentado *“os documentos obrigatórios de instrução das importações foram apresentados, bem como extratos bancários, fechamentos de câmbio, escrituração contábil, documentos atinentes a negociações, documento comprobatório da representação na China, contratos de parceria”*.

Também aqui, com razão a JRF.

A Fiscalização lançou a multa de 5% sobre o valor aduaneiro da mercadoria em razão do fato de a JRF ter deixado *“de indicar a origem dos recursos e de apresentar documentos que indicam a realidade das negociações relacionadas com as suas operações de comércio exterior, que poderiam evidenciar o real adquirente das mercadorias”*.

O problema é que a multa prevista no item 1 da alínea “b” do inciso II do art. 70 da Lei nº 10.833, de 2003, traz em seu tipo a não apresentação dos documentos obrigatórios de instrução das declarações aduaneiras, o que, nos termos do art. 553 do Decreto nº 6.759, de 2009, significa dizer, em uma importação, a não apresentação da via original da fatura comercial ou a via original do conhecimento de carga. E não consta nos autos que a JRF tenha deixado de apresentar esses documentos obrigatórios.

A não apresentação dos documentos das negociações comerciais tem como consequência o que está disposto no inciso I desse mesmo art. 70 da Lei nº 10.833, de 2003, não havendo ali qualquer previsão de multa específica.

Art. 70. O descumprimento pelo importador, exportador ou adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem, da obrigação de manter, em boa guarda e ordem, os documentos relativos às transações que realizarem, pelo prazo decadencial estabelecido na legislação tributária a que estão submetidos, ou da obrigação de os apresentar à fiscalização aduaneira quando exigidos, implicará: (Vide)

I - se relativo aos documentos comprobatórios da transação comercial ou os respectivos registros contábeis:

a) a apuração do valor aduaneiro com base em método substitutivo ao valor de transação, caso exista dúvida quanto ao valor aduaneiro declarado; e

b) o não-reconhecimento de tratamento mais benéfico de natureza tarifária, tributária ou aduaneira eventualmente concedido, com efeito retroativos à data do fato gerador, caso não sejam apresentadas provas do regular cumprimento das condições previstas na legislação específica para obtê-lo;

II - se relativo aos documentos obrigatórios de instrução das declarações aduaneiras:

a) o arbitramento do preço da mercadoria para fins de determinação da base de cálculo, conforme os critérios definidos no art. 88 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, se existir dúvida quanto ao preço efetivamente praticado; e

b) a aplicação cumulativa das multas de:

1. 5% (cinco por cento) do valor aduaneiro das mercadorias importadas; e

2. 100% (cem por cento) sobre a diferença entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado na importação ou entre o preço declarado e o preço arbitrado.

Dessarte, dou provimento ao Recurso Voluntário para afastar o lançamento da multa de 5% do valor aduaneiro, prevista no item 1 da alínea “b” do inciso II do art. 70 da Lei nº 10.833, de 2003.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO APRESENTADO PELO SR. JAYME (e-fls. 2266 a 2318)

O Recurso Voluntário apresentado pelo Sr. Jayme Fernandes Junior é idêntico àquele apresentado pela JRF Comércio, Importação e Exportação EIRELI, com o acréscimo de mais um tópico que trata da responsabilidade solidária atribuída ao sócio.

Dessa forma, em relação aos temas que têm em comum, aplico ao Recurso Voluntário apresentado pelo Sr. Jayme Fernandes Junior as mesmas conclusões alcançadas em

relação ao Recurso Voluntário apresentado pela JRF, e passo, na sequência, a analisar a responsabilidade solidária do sócio Jayme Fernandes Junior.

Da responsabilidade solidária do sócio (e-fls. 2309 a 2315)

A Fiscalização não tece uma única linha no Relatório Fiscal de e-fls. 1866 a 1927 para justificar o chamamento aos autos, na qualidade de responsável solidário, do Sr. Jayme Fernandes Junior.

Não obstante, as razões adotadas pela Fiscalização para estabelecer essa responsabilidade solidária podem ser encontradas à e-fl. 4, e estão expressas nos exatos termos a seguir reproduzidos.

Jayme Fernandes Júnior, CPF 075.772.777-89, sócio inicial e, a partir de 10 de agosto de 2018, único sócio da empresa JRF COMERCIO, IMPORTACAO E EXPORTACAO LTDA, CNPJ 29.286.583/0001-40, tem participação efetiva nos fatos que caracterizam a interposição fraudulenta em operações de comércio exterior, infração prevista no artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976. Na qualidade de único sócio e administrador da empresa JRF Comércio, foi o responsável pelas movimentações nas contas bancárias da empresa, por onde circularam os recursos utilizados em parte do custeio das importações, assim como foi o responsável pela emissão de notas fiscais de venda inidôneas e pela emissão de faturas parceladas, com valores abaixo do limite rastreável na rede bancária, com o intuito claro de ocultar o real adquirente das mercadorias importadas.

Como enquadramento legal, podemos ver nessa mesma e-fl. 4 que a Fiscalização apontou exclusivamente o art. 124 do CTN.

Enquadramento Legal
A partir de 01/01/2000
Art. 124, inciso I, da Lei nº 5.172/66.

Em sua defesa, o Sr. Jayme defende não estarem “*presentes os requisitos autorizadores para a imposição solidária*”.

Cita os Acórdãos CARF 9303-013.314 e 3201-003.756, para sustentar que o art. 124, inciso I, do CTN não prevê a extensão da sujeição passiva quanto aos sócios, que poderia ocorrer no caso previsto no art. 135, pela gestão fraudulenta da empresa.

Refere o voto vencido no julgamento realizado na DRJ para destacar “*a patente contradição entre o inciso III do art. 135 do CTN e a existência de solidariedade passiva, uma vez que a responsabilidade prevista neste artigo é pessoal, recaindo exclusivamente sobre aquele que cometeu pelo menos uma das condutas ali estabelecidas, quais sejam, atos com excesso de poder ou infração a lei, contrato social ou estatutos*”.

Pondera que, “*se toda e qualquer infração autorizasse a invocação de aludido artigo, todo e qualquer auto de infração deveria trazer como responsável solidário pelo menos um dos diretores, gerentes ou representantes legais, uma vez que todo lançamento tributário já nasce*

em virtude de uma suposta infração de lei, o que jogaria por terra a teoria adotada pelo ordenamento, que confere à pessoa jurídica personalidade distinta da personalidade de seus sócios, que somente pode ser desconsiderada nos termos do art. 50 do Código Civil”.

Traz à baila o Parecer Normativo Cosit nº 4, de 2018, para defender que o interesse comum de que trata o inciso I do art. 124 do CTN “*ocorre no fato ou na relação jurídica vinculada ao fato gerador, como o que esteja em relação ativa com o ato, fato ou negócio que deu origem ao fato jurídico tributário mediante cometimento de atos ilícitos que o manipularam*”, de tal sorte que, “*quando a imputação tem fulcro no interesse comum, a Fiscalização tem por dever legal comprovar que a pessoa a ser responsabilizada tem vínculo com o ato infracional, demonstrando o nexo causal da sua participação, comissiva ou omissiva, mas consciente*”.

Acrescenta que, “*tal qual no caso concreto, quando o sócio atua dentro dos limites estabelecidos em lei, exercendo suas funções administrativas ou operacionais, não é ele, pessoa física quem pratica juridicamente o fato gerador, mas sim a pessoa jurídica na qual ele se reveste, motivo pelo qual não se pode inserir no polo passivo da autuação a pessoa física por atos praticados enquanto pessoa jurídica, ou seja, por condutas supostamente praticadas pela pessoa jurídica que ele representa*”.

Aponta erro de direito na responsabilidade solidária imposta ao Sr. Jayme, “*na medida em que a autuação em questão não se refere a exigência tributária, mas sim aduaneira, eis que a principal acusação, que levou à proposta de aplicação de multa substitutiva à pena de perdimento é interposição fraudulenta, do que concluiu-se possuir a controvérsia um regime jurídico próprio, qual seja, aduaneiro e não tributário, o que exige a observância à pressupostos jurídicos próprios, conforme aponta a doutrina especializada*”, para concluir que “*o fundamento legal aplicável é o do próprio regime aduaneiro, qual seja, o art. 95, I do Decreto-lei nº 37/66*”.

Com isso, pede que seja reconhecida a ilegitimidade do Sr. Jayme no presente processo.

Com razão a defesa.

A uma, porque não vejo o inciso I do art. 124 do CTN, única base legal apontada pela Fiscalização, como fundamento para, por si só, justificar a responsabilidade tributária.

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

A solidariedade de que trata o art. 124 do CTN nada mais é do que a possibilidade de o ente tributante cobrar os tributos, inclusive aqueles incidentes sobre as operações de importação, de todos os sujeitos passivos (contribuintes e responsáveis), ou de apenas um deles,

sem qualquer benefício de ordem. Em outras palavras, é uma das formas de distribuição da responsabilidade pelo pagamento dos tributos entre os sujeitos passivos da obrigação principal.

Mas observe-se que, para que alguém possa ser responsabilizado solidariamente pelo pagamento de um tributo, é preciso que, antes, esse alguém seja legitimado como sujeito passivo da obrigação tributária, o que deve ser feito à luz do art. 121 do CTN, a seguir reproduzido:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei

No caso do imposto de importação, além das hipóteses previstas entre os arts. 128 e 138 do próprio CTN, dentre as quais se encontra a responsabilidade dos sócios no art. 135, o art. 31 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, lista as pessoas que devem ser chamadas para responder pelo tributo. Nenhum desses dispositivos foi referido pela Fiscalização.

A duas, porque, em relação às penalidades, por elas terem sido aplicadas em razão de infrações à legislação aduaneira, não há que se fundamentar a responsabilidade pela infração com base no CTN, devendo ser utilizado, pela especialidade da norma, o disposto no art. 95 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, independentemente da natureza dessas infrações, se tributária ou não.

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;

IV - a pessoa natural ou jurídica, em razão do despacho que promover, de qualquer mercadoria.

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.

Assim, dou provimento ao Recurso Voluntário na matéria para afastar a responsabilidade solidária do Sr. Jayme Fernandes Junior.

Conclusão

Diante do exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade do Auto de Infração, suscitada pelas Recorrentes, e, no mérito, por dar parcial provimento aos Recursos Voluntários para: (i) cancelar a Auto de Infração em relação: a) ao lançamento da diferença de tributos; b) à multa de ofício qualificada, aplicada sobre a diferença de tributos; c) à multa de 100%, calculada sobre a diferença entre o preço declarado e o preço arbitrado pela Fiscalização; d) à multa de 5% sobre o valor aduaneiro das mercadorias; (ii) recalcular a multa substitutiva à penalidade de perdimento, aplicada em razão da não comprovação da origem dos recursos empregados nas operações de importação, a partir do valor aduaneiro das mercadorias declarado nas importações registradas no Siscomex; e (iii) afastar a responsabilidade solidária do Sr. Jayme Fernandes Junior.

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaler Dornelles