



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10611.720676/2022-01
ACÓRDÃO	3401-015.032 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BWR COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE VINHOS EIRELI LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Importação - II

Período de apuração: 09/12/2020 a 21/12/2021

PRELIMINAR DE NULIDADE. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. FUNDAMENTAÇÃO SUFICIENTE.

Não se configura nulidade quando a decisão recorrida apresenta os fundamentos de fato e de direito que sustentam a conclusão adotada e permite o exercício do contraditório e da ampla defesa.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE. PROVA INDICIÁRIA. INSUFICIÊNCIA DO CONJUNTO PROBATÓRIO.

A interposição fraudulenta pode ser demonstrada por prova indiciária, desde que os elementos reunidos sejam suficientemente consistentes e convergentes para comprovar a ocultação do real adquirente mediante fraude ou simulação.

A concentração das vendas, os vínculos pessoais e comerciais entre os envolvidos, as relações financeiras, as margens praticadas e eventual vantagem tributária constituem elementos relevantes de investigação, mas não são suficientes para caracterizar a infração quando ausente demonstração concreta de que a importadora tenha atuado como mera interposta pessoa em benefício de adquirentes previamente determinados e ocultados.

PENA DE PERDIMENTO. MULTA SUBSTITUTIVA. INSUFICIÊNCIA PROBATÓRIA.

Não comprovado o pressuposto material da interposição fraudulenta prevista no art. 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, não subsiste a penalidade de perdimento ou a correspondente multa substitutiva.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INFRAÇÃO PRINCIPAL AFASTADA.

O afastamento da infração que fundamenta a exigência conduz ao afastamento das responsabilidades solidárias dela decorrentes. O interesse comum previsto no art. 124, I, do CTN não se confunde com mera proximidade empresarial, interesse econômico ou existência de relações comerciais entre os envolvidos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria, conhecer dos Recursos Voluntários para rejeitar a preliminar e, no mérito, dar provimento. Vencidos os conselheiros Ana Paula Pedrosa Giglio (relatora) e Celso José Ferreira de Oliveira que negavam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Leandro Wilhelm Wolff.

Assinado Digitalmente

Ana Paula Giglio – Relatora

Assinado Digitalmente

Leonardo Correia Lima Macedo – Presidente

Assinado Digitalmente

Leandro Wilhelm Wolff – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Leonardo Correia Lima Laércio Cruz Uliana Junior, Celso José Ferreira de Oliveira, Laura Baptista Borges, Leandro Wilhelm Wolff (substituto integral) e Ana Paula Giglio.

RELATÓRIO

Trata-se de **Recurso Voluntário** interposto em face do Acórdão nº **108-037.866** exarado pela 17ª Turma da DRJ/08, em sessão de 08/05/2023, que **julgou improcedente as impugnações** apresentadas.

A Autoridade Fiscal lavrou Auto de Infração contra a empresa **BWR Comércio Importação e Exportação de Vinhos**, imputando-lhe a prática de atos que evidenciariam a

realização de operações de comércio exterior mediante **interposição fraudulenta de pessoa jurídica na modalidade comprovada**, consistente na utilização da própria BWR como **importadora ostensiva, cedendo seu nome para a formalização das operações**, enquanto os **reais adquirentes das mercadorias seriam empresas vinculadas ao Grupo Clarets**, que figuraria como **efetivas interessadas econômicas nas importações**. Segundo a fiscalização, tal estrutura teria sido utilizada sem o conhecimento do Fisco, com o objetivo de **ocultar o real adquirente das mercadorias**, configurando a hipótese infracional prevista no art. 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976. Em razão desses fatos, foi constituído crédito tributário no **montante de R\$ 22.662.093,28**, com atribuição de **responsabilidade solidária à Guilherme Peixoto Lemes** e às empresas **ClaretsBrasil RJ Importação e Comércio de Vinhos, CBSP Importação e Comércio de Vinhos, ClaretsBrasil POA Importação e Comércio de Vinhos e CBG Importação e Comércio de Vinhos**, com fundamento no art. 124, I, do CTN, c/c os arts. 31, I, e 95, I e IV, do Decreto-Lei nº 37, de 1966.

De acordo com o Relatório Fiscal, a fiscalização instaurou procedimento para apurar operações de importação realizadas pela empresa autuada, no contexto do controle aduaneiro exercido pela Receita Federal sobre o comércio exterior. No curso da auditoria, verificou-se que a empresa figurava formalmente como importadora nas declarações de importação, realizando a internalização de mercadorias no território nacional. Entretanto, **tais operações não teriam sido conduzidas em interesse próprio, mas para atender a encomendas previamente realizadas por outra empresa, que seria a real interessada econômica nas mercadorias importadas**.

A acusação central formulada pela fiscalização consiste na ocorrência de **ocultação do sujeito passivo na operação de comércio exterior**. Segundo o relatório, a empresa importadora teria atuado como mera interposta, realizando formalmente as importações enquanto outra pessoa jurídica, que efetivamente adquiriu as mercadorias e financiou a operação, permanecia oculta. Esse arranjo caracterizaria hipótese de **interposição fraudulenta de terceiros**, mecanismo pelo qual o verdadeiro comprador ou responsável pela operação é ocultado da autoridade aduaneira mediante a utilização de um importador ostensivo. Como consequência jurídica dessa conduta, o relatório fiscal sustenta a aplicação da penalidade de **perdimento das mercadorias** e, tendo em vista que não foi possível sua apreensão, a imposição de **multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias**.

A autuada foi cientificada do Auto de Infração para o qual apresentou tempestivamente sua impugnação em **06/08/2022** (fls 2.273 e seguintes). Foram também apresentadas impugnações dos responsáveis solidários: **Clarets Brasil POA** em 08/08/2022 (fls 2.508 e seguintes), **Guilherme Peixoto Lemes**, em 08/08/2022 (fls 2.530 e seguintes), **CBSP**, em 08/08/2022 (fls 2.549 e seguintes), **Clarets Brasil RJ**, em 08/08/2022 (fls 2.576 e seguintes), **CBG ClaretsBrasil Corporate Participações**, em 08/08/2022 (fls 2.612 e seguintes). As referidas peças de defesa insurgem-se, em breve síntese, contra os seguintes pontos:

IMPUGNAÇÃO DA BWR COMÉRCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE VINHOS

- **Inexistência de ocultação do real adquirente nas operações de importação** - A defesa sustenta que não houve interposição fraudulenta nem ocultação do real adquirente. Defende que foi a própria BWR foi quem realizou diretamente todas as etapas da importação (negociação com fornecedores, contratação de câmbio, pagamento, registro da DI e revenda), não havendo prova de que empresas do Grupo Clarets tenham atuado como reais adquirentes;

- **Ausência de provas da interposição fraudulenta** - O Auto de Infração seria embasado em presunções e avaliações subjetivas, sem demonstração concreta do elemento objetivo da infração nem do elemento subjetivo (dolo) ou apresentação de provas que demonstrem fraude ou simulação nas importações;

- **Comprovação da capacidade econômico-financeira da importadora** - A impugnante argumenta ter demonstrado possuir recursos próprios para realizar as importações através de documentos e registros contábeis, extratos bancários e contratos de câmbio que comprovariam que os pagamentos das importações foram feitos com recursos da própria empresa;

- **Origem lícita dos recursos utilizados na integralização de seu capital social** - A defesa alega comprovar que os recursos utilizados para a constituição e aumento de capital da BWR teriam tido origem na cessão de quotas e apuração de haveres decorrentes da saída do sócio de empresa do Grupo Clarets, devidamente documentada e registrada. Portanto, não haveria irregularidade na origem dos recursos;

- **Regularidade do contrato de mútuo celebrado entre particulares** - O contrato de empréstimo celebrado entre o sócio da BWR e terceiro teria sido formalizado de acordo com a legislação, com registro cartorial e pagamento regular. Assim, não poderia ser interpretado como mecanismo de ocultação de recursos ou de financiamento irregular das operações;

- **Irrelevância do fato de a maior parte das vendas ocorrer para empresas do Grupo Clarets** - A venda predominante a determinados distribuidores não caracterizaria, por si só, interposição fraudulenta ou ocultação do real adquirente, pois tratar-se-ia de relação comercial comum entre importador e distribuidores no mercado;

- **Margem de lucro reduzida não configuraria planejamento tributário abusivo** - A fiscalização considerou a baixa margem da BWR como indício de fraude. A defesa sustenta que a margem de lucro faria parte da estratégia comercial da empresa e não constituiria prova de irregularidade tributária ou quebra da cadeia do IPI;

- **Irrelevância das fotos, redes sociais e relações pessoais entre as partes apontadas pela fiscalização** - A utilização de fotografias e postagens em redes sociais, bem como a relação de amizade entre empresários, não comprovaria participação de terceiros nas operações de importação. Tais elementos não possuiriam valor probatório para caracterizar interposição fraudulenta;

- **Demonstrações de que a BWR teria conduzido as negociações internacionais** – A empresa alega ter apresentado-mails de negociação com exportadores, contratos de câmbio e documentos da importação demonstrariam que foi a própria BWR quem negociou as mercadorias, escolheu fornecedores e efetuou os pagamentos, caracterizando importação direta por conta e risco da empresa;

- **Observância de critérios jurídicos para caracterização do real adquirente** – Defende que com base em entendimento do CARF e na legislação aduaneira, considerar-se-ia real adquirente aquela que escolhe as mercadorias, negocia com fornecedores, paga a compra e comercializa os produtos. A defesa afirma que todos esses requisitos teriam sido cumpridos pela BWR o que seria suficiente para o afastamento da tese de ocultação;

- **Violação aos princípios constitucionais da proporcionalidade e do devido processo legal** - A aplicação da penalidade de perdimento convertida em multa, em valor elevado, seria desproporcional e baseada em presunções, afrontando os princípios constitucionais da liberdade econômica, vedação ao confisco e devido processo legal.

IMPUGNAÇÃO DE GUILHERME PEIXOTO LEMES (sócio de empresas do Grupo Clarets)

- **Inexistência de ocultação do real adquirente nas operações de importação** – a defesa sustenta que a BWR teria atuado como verdadeira importadora, realizando negociações com fornecedores, contratação de câmbio, pagamento das mercadorias e revenda no mercado interno, inexistindo interposição fraudulenta;

- **Ausência de provas da interposição fraudulenta** – argumenta-se que o auto de infração estaria embasado somente em presunções e indícios frágeis, sem demonstração objetiva de fraude ou simulação que evidencie a ocultação do real adquirente;

- **Comprovação da capacidade econômico-financeira da importadora** – afirma que a BWR possuiria recursos próprios para custear as importações;

- **Origem lícita dos recursos utilizados na constituição e no aumento de capital social** – sustenta que os valores aportados na empresa derivariam de operações regulares, incluindo cessão de quotas e apuração de haveres decorrentes de reorganização societária envolvendo empresas do Grupo Clarets;

- **Regularidade do contrato de mútuo celebrado entre particulares** –argumenta que o empréstimo firmado entre particulares teria sido formalizado regularmente e não poderia ser interpretado como mecanismo de financiamento indireto das importações por terceiros;

- **Irrelevância da concentração das vendas para empresas do Grupo Clarets** – sustenta que a predominância de vendas a determinadas empresas decorreria de estratégia comercial legítima e não caracterizaria, por si só, interposição fraudulenta;

- **Ausência de valor probatório de fotografias, redes sociais e relações pessoais apontadas pela fiscalização** – argumenta que tais elementos não demonstrariam participação de terceiros nas operações de importação nem configurariam prova idônea de fraude;

- **Inobservância dos critérios jurídicos para caracterização do real adquirente** – sustenta-se que, à luz da legislação aduaneira e da jurisprudência administrativa, o real adquirente seria aquela que negocia, paga e assume os riscos da operação, requisitos que teriam sido atendidos pela BWR;

- **Desproporcionalidade da penalidade aplicada** – a aplicação da multa equivalente à pena de perdimento seria desproporcional diante da inexistência de fraude comprovada e violaria princípios constitucionais como proporcionalidade e vedação ao confisco.

IMPUGNAÇÃO DE CLARETS BRASIL POA

- **Ausência de interesse comum apto a caracterizar responsabilidade solidária** – a fiscalização teria fundamentado a solidariedade apenas em suposto interesse econômico na cadeia comercial, o qual não seria suficiente para caracterizar interesse comum nos termos do art. 124 do CTN;

- **Atuação da impugnante apenas como distribuidora no mercado interno** – a empresa teria adquirido mercadorias já nacionalizadas da importadora, limitando-se à atividade de revenda, sem participação nas negociações internacionais, no pagamento aos fornecedores estrangeiros ou no despacho aduaneiro;

- **Inexistência de importação por encomenda** – não teria sido celebrado contrato prévio de encomenda entre a impugnante e a importadora, requisito considerado essencial pela regulamentação aduaneira para caracterização dessa modalidade de importação;

- **Ausência de provas da participação da impugnante em fraude ou ocultação do real adquirente** – a fiscalização teria embasado sua conclusão em presunções e indícios frágeis, sem demonstração concreta de que a impugnante teria financiado ou controlado as operações de importação;

- **Necessidade de comprovação de participação consciente no ilícito para responsabilização solidária** – a solidariedade exigiria demonstração de atuação comissiva ou omissiva, consciente, no ato ilícito e nexo causal com o resultado lesivo ao Fisco;

- **Irrelevância de vínculos pessoais ou comerciais entre os sócios das empresas envolvidas** – a defesa afirma que a existência de amizade ou relações comerciais pretéritas entre os sócios das empresas não configuraria participação conjunta no fato gerador nem justificaria a responsabilização solidária;

- **Impossibilidade de responsabilização pela totalidade das mercadorias importadas** – a impugnante não poderia responder pelo valor total das importações realizadas pela importadora, mas apenas, em tese, pela parcela das mercadorias que teria adquirido;

- **Pedido de exclusão do polo passivo** – ao final, requerer-se-ia o reconhecimento da improcedência da imputação de responsabilidade solidária e a consequente exclusão da impugnante do polo passivo do auto de infração.

IMPUGNAÇÃO DE CBSP IMPORTAÇÃO E COMÉRCIO DE VINHOS

- **Ausência de interesse comum apto a caracterizar responsabilidade solidária** – a defesa sustenta que a fiscalização fundamentou a solidariedade apenas em suposto interesse econômico relacionado à quebra da cadeia do IPI, o que não configuraria interesse comum nos termos do art. 124 do CTN;

- **Atuação da impugnante apenas como adquirente e distribuidora no mercado interno** – a empresa afirma ter adquirido mercadorias já nacionalizadas da importadora BWR, realizando pagamentos diretamente a esta, sem participação nas negociações internacionais, na contratação de fornecedores estrangeiros ou no despacho aduaneiro;

- **Inexistência de participação da impugnante nas operações de importação** – sustenta que não atuou como importadora, encomendante ou financiadora das operações, limitando-se à aquisição posterior das mercadorias no mercado interno;

- **Inexistência de importação por encomenda** – argumenta que não houve contratação da importadora para realizar importações em seu benefício, inexistindo relação jurídica que caracterize a modalidade prevista na regulamentação aduaneira;

- **Ausência de contrato prévio de encomenda** – a defesa afirma que não foi celebrado contrato prévio entre a impugnante e a importadora, elemento considerado essencial pela IN RFB nº 1.861/2018 para a caracterização da importação por encomenda;

- **Ausência de provas da participação da impugnante na ocultação do real adquirente** – sustenta que o auto de infração teria se baseado em presunções e indícios genéricos, sem demonstração concreta de que a empresa teria financiado, controlado ou determinado as importações;

- **Necessidade de comprovação de participação consciente no ilícito para responsabilização solidária** – a defesa alega que a solidariedade exige demonstração de atuação comissiva ou omissiva consciente na prática do ilícito, bem como nexo causal com eventual prejuízo ao Fisco;

- **Ausência de instrução probatória suficiente no auto de infração** – argumenta que a fiscalização não apresentou elementos de prova indispensáveis para comprovar o ilícito, em afronta ao dever de instrução previsto no art. 9º do Decreto nº 70.235/72;

- **Falta de intimação da impugnante durante o procedimento fiscal** – sustenta que a empresa não foi previamente intimada a prestar esclarecimentos ou apresentar documentos durante a fiscalização, o que indicaria deficiência na apuração dos fatos;

- **Irrelevância de vínculos pessoais ou comerciais entre os sócios das empresas** – a defesa afirma que eventuais relações de amizade ou parcerias comerciais pretéritas entre os sócios não configurariam atuação conjunta no fato gerador nem justificariam a responsabilização solidária;

- **Impossibilidade de responsabilização pela totalidade das mercadorias importadas** – sustenta que, ainda que houvesse responsabilidade, esta não poderia abranger todas as importações realizadas pela devedora principal, mas apenas eventual parcela das mercadorias efetivamente adquiridas pela impugnante;

- **Necessidade de individualização da responsabilidade dos supostos responsáveis solidários** – argumenta que a jurisprudência administrativa exige a delimitação da parcela das mercadorias atribuível a cada sujeito passivo, vedando a imputação indistinta da totalidade do crédito tributário;

- **Pedido de exclusão do polo passivo** – ao final, requer o reconhecimento da improcedência da imputação de responsabilidade solidária e a consequente exclusão da impugnante do polo passivo do auto de infração.

IMPUGNAÇÃO DA CLARETS BRASIL RJ

- **Ausência de interesse comum apto a caracterizar responsabilidade solidária** – a defesa sustenta que a fiscalização teria fundamentado a responsabilização solidária apenas em suposto interesse econômico na cadeia comercial, o qual não configuraria interesse comum na prática do fato gerador nos termos do art. 124 do CTN;

- **Atuação da impugnante apenas como distribuidora no mercado interno** – a empresa afirma que teria adquirido mercadorias já nacionalizadas da importadora, limitando-se à atividade de revenda no mercado interno, sem participação nas negociações internacionais, no pagamento aos fornecedores estrangeiros ou nos procedimentos de despacho aduaneiro;

- **Inexistência de importação por encomenda** – sustenta que não teria sido celebrado contrato prévio de encomenda entre a impugnante e a importadora, requisito considerado essencial pela regulamentação aduaneira para caracterizar essa modalidade de importação;

- **Ausência de provas da participação da impugnante em fraude ou ocultação do real adquirente** – argumenta que a fiscalização teria se baseado em presunções e indícios frágeis, sem demonstração concreta de que a impugnante teria financiado, controlado ou determinado as operações de importação;

- **Necessidade de comprovação de participação consciente no ilícito para responsabilização solidária** – a defesa sustenta que a solidariedade exige demonstração de atuação comissiva ou omissiva consciente na prática do ilícito, bem como nexo causal entre a conduta da empresa e eventual prejuízo ao Fisco;

- **Irrelevância de vínculos pessoais ou comerciais entre os sócios das empresas envolvidas** – a defesa afirma que a existência de amizade, parentesco ou relações comerciais pretéritas entre os sócios das empresas não caracterizaria participação conjunta no fato gerador nem justificaria a responsabilização solidária;

- **Ausência de demonstração de financiamento das importações pela impugnante** – sustenta que não haveria prova de que a empresa tenha fornecido recursos financeiros para viabilizar as operações de importação realizadas pela importadora;

- **Impossibilidade de responsabilização pela totalidade das mercadorias importadas** – a defesa argumenta que a impugnante não poderia responder pelo valor total das importações realizadas pela importadora, mas apenas, em tese, pela parcela das mercadorias efetivamente adquiridas;

- **Necessidade de individualização da responsabilidade entre os supostos responsáveis solidários** – sustenta que a jurisprudência administrativa exigiria a delimitação da participação de cada sujeito passivo nas operações investigadas, vedando a imputação indistinta da totalidade do crédito tributário;

- **Pedido de exclusão do polo passivo** – ao final, requer o reconhecimento da improcedência da imputação de responsabilidade solidária e a consequente exclusão da impugnante do polo passivo do auto de infração.

IMPUGNAÇÃO DA CBG CLARETSBRASIL CORPORATE PARTICIPAÇÕES

- **Nulidade do auto de infração por ausência de fundamentação adequada** – a defesa sustenta que o auto de infração não teria apresentado motivação suficiente nem demonstrado de forma clara os fatos e fundamentos jurídicos que justificariam a responsabilização da impugnante;

- **Ausência de interesse comum apto a caracterizar responsabilidade solidária** – argumenta que a fiscalização teria presumido a existência de interesse comum apenas com base em relações comerciais entre as empresas, o que não configuraria a hipótese prevista no art. 124, I, do CTN;

- **Atuação da impugnante apenas como adquirente no mercado interno** – a defesa afirma que a empresa teria adquirido mercadorias já nacionalizadas da importadora, limitando-se à atividade de comercialização no mercado interno, sem participação nas operações de importação;

- **Inexistência de importação por encomenda** – sustenta que não houve contratação da importadora para realizar importações em benefício da impugnante, inexistindo relação jurídica que caracterize a modalidade de importação por encomenda prevista na legislação aduaneira;

- **Ausência de contrato prévio de encomenda** – a defesa argumenta que não foi celebrado contrato prévio entre a impugnante e a importadora, requisito considerado essencial pela regulamentação aduaneira para a configuração da importação por encomenda;

- **Ausência de financiamento das operações de importação** – sustenta que não haveria provas de que a impugnante tenha fornecido recursos financeiros para viabilizar as importações realizadas pela empresa apontada como importadora;

- **Ausência de provas da participação da impugnante em fraude ou ocultação do real adquirente** – argumenta que a fiscalização teria baseado suas conclusões em presunções e indícios frágeis, sem demonstração concreta de participação da empresa na suposta fraude;

- **Necessidade de comprovação de participação consciente no ilícito para responsabilização solidária** – a defesa sustenta que a responsabilização solidária exige demonstração de atuação consciente da empresa na prática do ilícito e nexo causal com o resultado lesivo ao Fisco;

- **Irrelevância de vínculos societários ou comerciais entre os envolvidos** – afirma que eventuais relações pessoais ou comerciais entre os sócios das empresas não configurariam participação conjunta no fato gerador nem justificariam a responsabilização solidária;

- **Impossibilidade de responsabilização pela totalidade das mercadorias importadas** – sustenta que, ainda que houvesse responsabilidade, esta não poderia abranger todas as importações realizadas pela importadora, mas apenas eventual parcela das mercadorias efetivamente adquiridas pela impugnante;

- **Necessidade de individualização da responsabilidade dos sujeitos passivos** – a defesa argumenta que a fiscalização deveria ter delimitado a participação de cada empresa nas operações investigadas, sendo indevida a imputação indistinta da totalidade do crédito tributário;

- **Pedido de exclusão do polo passivo** – ao final, requer o reconhecimento da improcedência da imputação de responsabilidade solidária e a consequente exclusão da impugnante do polo passivo do auto de infração.

Em 08/05/2023, a 17 turma da DRJ/08 proferiu o Acórdão nº 108-037.866 no qual, por **unanimidade** de votos **indeferiu integralmente as Impugnações** apresentadas pelas interessadas.

Irresignadas, as partes vieram a este colegiado, através dos **Recursos Voluntários** de fls 2.696 e seguintes – **CBG ClaretsBrasil Corporate**; fls 2.715 e seguintes – **CBSP Importação e**

Comércio de Vinhos; fls 2.735 e seguintes – **ClaretsBrasil POA Importação e Comércio de Vinhos**; fls 2.754 e seguintes - **ClaretsBrasil RJ Importação e Comércio de Vinhos**; fls 2.774 e seguintes – **Guilherme Peixoto Lemes**; fls 2.793 e seguintes – **BWR Comércio, Importação e Exportação de Vinhos**, nos quais alegam em síntese **as mesmas questões** levantadas na Impugnação, acrescidas dos seguintes pontos:

- **Preliminar de nulidade da decisão da DRJ** - No recurso é levantada **uma nova preliminar**, sustentando que o acórdão da DRJ seria nulo por **falta de fundamentação e ausência de enfrentamento dos argumentos e provas apresentados pela defesa**. A recorrente afirma que a decisão de primeira instância teria simplesmente reproduzido o relatório fiscal sem analisar adequadamente os elementos trazidos pela defesa, violando o direito de defesa e o dever de motivação das decisões administrativas.

- **Reclassificação da penalidade** - O recurso também apresenta **tese subsidiária mais explícita**, sustentando que, mesmo que se admitisse alguma irregularidade na forma da importação (por exemplo, erro na indicação de encomendante ou adquirente), **a conduta não configuraria fraude**, devendo ser aplicada apenas **multa de 1% prevista no art. 711 do Regulamento Aduaneiro**, e não a penalidade decorrente da interposição fraudulenta.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Ana Paula Giglio**, Relatora.

Da Admissibilidade do Recurso

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

Do Processo

O presente processo administrativo fiscal tem origem em **Auto de Infração lavrado contra a empresa BWR Comércio Importação e Exportação de Vinhos**, no qual a autoridade fiscal imputou a prática de **interposição fraudulenta de terceiros em operações de comércio exterior**, na **modalidade comprovada** hipótese prevista no art. 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976. Segundo a acusação, a empresa teria atuado como **importadora ostensiva**, ocultando os verdadeiros adquirentes das mercadorias mediante a utilização de pessoa interposta. Em razão da impossibilidade de aplicação da pena de perdimento das mercadorias, foi constituído **crédito tributário no valor de R\$ 22.662.093,28**, correspondente à **multa substitutiva** aplicada às operações consideradas irregulares, com imputação de responsabilidade solidária a pessoas físicas e jurídicas supostamente vinculadas aos reais beneficiários das importações.

De acordo com o Relatório Fiscal, a fiscalização concluiu que a BWR teria sido constituída para **ceder seu nome às empresas do chamado Grupo Clarets**, que seriam as reais adquirentes das mercadorias importadas. Para sustentar essa conclusão, foram apontados diversos indícios, como o fato de **99,36% das vendas da BWR destinarem-se a empresas do referido grupo**, a existência de **vínculos pessoais e societários entre os sócios das empresas**, a realização de **viagens conjuntas para negociação com produtores estrangeiros**, **baixa margem de revenda praticada pela importadora**, e a utilização de recursos provenientes de empresas do grupo para financiar as operações. Com base nesses elementos, a fiscalização concluiu que as empresas do Grupo Clarets seriam as verdadeiras adquirentes das mercadorias importadas, utilizando a BWR como interposta pessoa.

Em suas impugnações, os autuados contestaram integralmente a acusação, sustentando, em síntese, que **não teria ocorrido interposição fraudulenta**, pois a BWR seria a efetiva importadora das mercadorias, responsável pelas negociações com fornecedores estrangeiros, pagamentos e demais atos inerentes às operações de comércio exterior. A defesa alegou ainda que a fiscalização teria se baseado apenas em **presunções e ilações**, sem apresentar prova efetivas de que terceiros tenham financiado ou controlado as importações. Também se afirmou que a elevada concentração de vendas para empresas do Grupo Clarets decorreria de **relações comerciais legítimas**, próprias da cadeia de distribuição de vinhos, e que a empresa possuiria **capacidade econômica e financeira para realizar as importações com recursos próprios**, cuja origem teria sido devidamente comprovada nos autos.

A Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ), ao apreciar as impugnações apresentadas, **julgou procedente o lançamento**, entendendo que os elementos reunidos pela fiscalização seriam suficientes para demonstrar a ocorrência de interposição fraudulenta e a consequente ocultação dos reais adquirentes das mercadorias. A decisão considerou relevantes, entre outros fatores, a forte concentração das vendas da importadora para empresas do Grupo Clarets, os vínculos pessoais e econômicos entre os envolvidos e as circunstâncias apontadas pela fiscalização como indicativas de que a BWR teria atuado apenas como importadora formal nas operações.

Em sede de recurso voluntário, a controvérsia submetida ao julgamento de segunda instância concentra-se essencialmente na análise de **se os elementos reunidos pela fiscalização são suficientes para caracterizar a interposição fraudulenta de terceiros nas importações realizadas pela BWR**, bem como na verificação da **existência de prova quanto à ocultação dos reais adquirentes das mercadorias e da origem dos recursos utilizados nas operações**. Também se discute a **legitimidade da responsabilização solidária dos demais autuados** e a adequação da penalidade aplicada em decorrência da infração imputada.

Da Preliminar de Nulidade da Decisão de Primeira Instância

A defesa sustenta, em sede de preliminar, a **nulidade da decisão proferida pela Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil, sob o argumento de que o acórdão de primeira instância não teria enfrentado adequadamente os argumentos e provas apresentados nas impugnações**. Segundo alegado, a decisão recorrida teria se **limitado a reproduzir as conclusões do Relatório Fiscal**, sem examinar de forma individualizada as teses defensivas, circunstância que configuraria violação ao dever de fundamentação das decisões administrativas e cerceamento do direito de defesa.

Nesse sentido, a recorrente afirma que a autoridade julgadora teria deixado de analisar elementos que, em sua ótica, demonstrariam a **inexistência de interposição fraudulenta nas operações de importação realizadas pela BWR Comércio Importação e Exportação de Vinhos**. A defesa sustenta, ainda, que o acórdão da DRJ não teria considerado adequadamente as explicações apresentadas quanto à **origem dos recursos utilizados nas importações, à capacidade econômico-financeira da empresa e à natureza das relações comerciais** mantidas com empresas vinculadas ao chamado Grupo Clarets, concluindo, por essa razão, pela nulidade da decisão de primeira instância.

A preliminar, entretanto, não merece prosperar. Nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, a nulidade das decisões proferidas no processo administrativo fiscal somente se configura quando verificada a ocorrência de **vícios capazes de comprometer o exercício do direito de defesa ou a regularidade do procedimento**. No caso dos autos, não se verifica qualquer irregularidade dessa natureza na decisão proferida pela Delegacia de Julgamento. O acórdão recorrido apresenta **exposição clara dos fatos, descrição das infrações imputadas e exame das provas** constantes dos autos, tendo analisado os principais argumentos trazidos pelas impugnações. A autoridade julgadora expôs de forma fundamentada as razões pelas quais concluiu pela ocorrência de interposição fraudulenta de terceiros nas operações de importação realizadas pela empresa autuada, com base nos elementos probatórios reunidos pela fiscalização.

Observa-se, ademais, que a decisão de primeira instância examinou expressamente os elementos apontados no Relatório Fiscal, tais como a elevada concentração das vendas da importadora para empresas vinculadas ao Grupo Clarets, os vínculos pessoais e comerciais entre os envolvidos e as circunstâncias que indicariam que a BWR teria atuado como importadora ostensiva nas operações. **A autoridade julgadora concluiu que tais elementos, analisados em conjunto, constituiriam indícios suficientes para caracterizar a ocultação dos reais adquirentes das mercadorias. Não procede a alegação de ausência de enfrentamento das provas apresentadas pela defesa.** A decisão recorrida registrou que os documentos juntados aos autos foram examinados e **considerados insuficientes para afastar as conclusões da fiscalização, especialmente no que se refere à demonstração da autonomia financeira da empresa autuada e à inexistência de participação de terceiros nas operações de importação.**

Ressalte-se que a Decisão da DRJ foi extremamente detalhada, trazendo todos os elementos relevantes para o deslinde do caso. Foi feita uma análise detalhada dos argumentos trazidos pela defesa. O relator **avaliou a origem dos recursos da BWR, suas vendas, a evolução do**

patrimônio do sócio da BWR, Luciano Koyashiki (tanto durante o período em que foi sócio da Clarets, quanto anterior e posteriormente) **a evolução patrimonial da empresa** desde a sua constituição, analisou os **Balanços Patrimoniais** da empresa e sua evolução, os **preços praticados** pela importadora (inclusive com exemplos de custo de importação de um determinado vinho e preços de sua venda), sua **cartela de clientes**. Avaliou também a **relação entre os sócios** das empresas e a possível **motivação da criação da BWR** (planejamento tributário, quebra da cadeia do IPI, inclusive com demonstração da redução dos valores dos tributos pagos). O fato de os argumentos e documentos trazidos pela parte não terem sido acolhidos pela decisão da DRJ, não faz com que esta seja nula.

Cumprе ressaltar que o dever de fundamentação das decisões administrativas, previsto no art. 50 da Lei nº 9.784, de 1999, **não exige que o julgador se manifeste individualmente sobre cada argumento apresentado pelas partes**, sendo suficiente que exponha, de forma clara e coerente, os **motivos que embasam sua conclusão**. No caso em exame, verifica-se que a decisão da Delegacia de Julgamento **apresenta motivação adequada**, permitindo compreender as razões que conduziram ao reconhecimento da procedência do lançamento.

Dessa forma, **estando presentes os elementos essenciais de motivação, análise das provas e indicação das razões de decidir, não se verifica qualquer vício capaz de comprometer a validade do acórdão de primeira instância**. Por conseguinte, **rejeita-se a preliminar de nulidade** da decisão da DRJ, devendo o exame do recurso prosseguir quanto às demais questões suscitadas no mérito.

Do Mérito

Da Interposição Fraudulenta

A recorrente sustenta, em síntese, que **não teria ocorrido interposição fraudulenta nas operações de importação realizadas pela BWR Comércio Importação e Exportação de Vinhos, afirmando que a empresa teria atuado como efetiva importadora das mercadorias**. Argumenta que a fiscalização teria se baseado apenas em **presunções e ilações**, sem apresentar prova concreta de que terceiros teriam financiado ou controlado as operações de comércio exterior. Segundo a defesa, a BWR teria **negociado diretamente com fornecedores estrangeiros, realizado os pagamentos correspondentes e conduzido todos os atos inerentes ao despacho aduaneiro**.

A defesa alega ainda que a **elevada concentração das vendas** da importadora para empresas vinculadas ao denominado Grupo Clarets decorreria de relações comerciais legítimas no mercado de distribuição de vinhos, não configurando, por si só, qualquer irregularidade. Sustenta também que **os vínculos pessoais e profissionais existentes entre os sócios das empresas envolvidas não seriam suficientes** para caracterizar a ocultação de real adquirente, tratando-se apenas de circunstâncias comuns em ambientes empresariais de pequeno e médio porte.

Adicionalmente, a recorrente afirma que **a empresa possuiria capacidade econômica e financeira para realizar as importações com recursos próprios**, tendo apresentado documentos destinados a demonstrar a origem dos valores utilizados nas operações. Nesse contexto, a defesa sustenta que **não haveria evidência de financiamento das importações por terceiros**, razão pela qual não estariam presentes os elementos necessários para a configuração da interposição fraudulenta.

A interposição fraudulenta de terceiros em operações de comércio exterior encontra previsão no art. 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, que estabelece a aplicação da pena de **perdimento** às mercadorias importadas mediante **ocultação do sujeito passivo** da obrigação tributária, do real vendedor, comprador ou responsável pela operação. Nos casos em que a aplicação da pena de perdimento não é possível, a legislação prevê a aplicação de multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, conforme disciplinado pela legislação aduaneira.

A configuração dessa infração pressupõe a **demonstração de que a pessoa que figura formalmente como importadora não corresponde ao real adquirente das mercadorias**, atuando apenas como interposta pessoa para ocultar o verdadeiro interessado na operação. A comprovação dessa circunstância pode decorrer da **análise do conjunto probatório reunido pela fiscalização**, inclusive mediante a utilização de prova indiciária, desde que os **elementos considerados revelem, de forma convergente e consistente, a existência de ocultação do real adquirente**. No caso concreto, a **fiscalização reuniu um conjunto significativo de indícios que, analisados de forma conjunta, indicam que a BWR teria atuado como importadora ostensiva nas operações** em exame.

Da Destinação Praticamente Exclusiva das Mercadorias Importadas

Conforme detalhado no Relatório Fiscal, verificou-se que **parcela expressiva das mercadorias importadas pela empresa foi posteriormente destinada a empresas vinculadas ao denominado Grupo Clarets**. Conforme apurado pela fiscalização a partir da análise das notas fiscais de saída da BWR, **99,36% das mercadorias importadas foram posteriormente comercializadas com empresas vinculadas ao denominado Grupo Clarets**, dentre as quais se destacam sociedades integrantes da mesma rede de distribuição de bebidas. Tal circunstância demonstra que a **quase totalidade das operações de importação realizadas pela autuada encontrava como destino empresas pertencentes ao referido grupo econômico, inexistindo carteira relevante de clientes independentes**. Esse padrão comercial, caracterizado pela absorção sistemática das mercadorias importadas por empresas vinculadas entre si, revela forte dependência econômica da importadora em relação ao grupo e constitui elemento indiciário relevante de que as importações eram realizadas com destinação previamente direcionada, em benefício das empresas que efetivamente detinham o interesse econômico nas operações.

O Relatório Fiscal traz **exemplos concretos** para demonstrar que a quase totalidade das mercadorias importadas pela BWR foi posteriormente destinada a empresas vinculadas ao **Grupo Clarets**. Em forma objetiva, esses elementos podem assim ser sintetizados:

- **Concentração extrema das vendas** – a fiscalização apurou que **99,36% de todas as vendas realizadas pela BWR foram destinadas a empresas do Grupo Clarets**, indicando que as importações estavam praticamente integralmente direcionadas a esse conjunto de empresas.

- **Aquisições sistemáticas pelas empresas do grupo** – o relatório aponta que empresas como **ClaretsBrasil RJ Importação e Comércio de Bebidas, ClaretsBrasil SC e outras sociedades vinculadas ao grupo** figuravam de forma recorrente como adquirentes das mercadorias importadas pela BWR.

- **Participação conjunta das empresas do grupo na absorção das importações** – segundo a fiscalização, diferentes empresas do Grupo Clarets teriam adquirido, de forma combinada, praticamente a totalidade dos produtos importados, evidenciando uma **distribuição interna das mercadorias entre empresas do mesmo grupo econômico**.

- **Ausência de carteira relevante de clientes externos ao grupo** – a BWR não apresentaria volume significativo de vendas para clientes independentes, sendo que **a quase totalidade das operações comerciais posteriores à importação ocorria com empresas vinculadas ao Grupo Clarets**.

- **Fluxo comercial previsível das mercadorias** – a análise das notas fiscais de saída indicaria que os vinhos importados pela BWR eram **rapidamente revendidos às empresas do grupo**, sugerindo que as importações já ocorreriam com destinação previamente definida.

Dos Vínculos Pessoais e Profissionais Existentes entre as Partes

Além disso, foram identificados **vínculos pessoais e profissionais entre os sócios das empresas** envolvidas, bem como registros de viagens conjuntas ao exterior para a realização de negociações com fornecedores estrangeiros. Circunstância esta que, embora isoladamente não seja suficiente para caracterizar a infração, **reforça o conjunto indiciário que aponta para a atuação coordenada entre os participantes** do esquema comercial examinado. Conforme registrado no Relatório Fiscal, foram identificadas relações de proximidade e colaboração empresarial entre os administradores da BWR e das empresas integrantes do denominado Grupo Clarets, inclusive com **participação conjunta em atividades comerciais relacionadas ao mercado de vinhos**. Destaca-se, nesse contexto, que o sócio da BWR já havia mantido **parceria comercial anterior com integrantes do referido grupo**, em empreendimentos voltados à comercialização de bebidas, o que evidencia a existência de relacionamento empresarial prévio entre os envolvidos. A fiscalização também registrou circunstâncias indicativas de **interação direta entre os administradores das empresas nas tratativas comerciais com fornecedores estrangeiros, o que demonstra grau de articulação que extrapola relações meramente ocasionais de mercado**. Esses

elementos, quando analisados em conjunto com os demais indícios constantes dos autos, contribuem para evidenciar a existência de vínculos estruturais entre as empresas participantes das operações analisadas. Tais elementos indicam a **atuação coordenada dos envolvidos nas operações de importação**, reforçando a conclusão de que as empresas do referido grupo participavam ativamente da estruturação das operações. A Fiscalização cita alguns destes contatos, incluindo fotos e documentos comprobatórios destas relações:

- **Viagens internacionais conjuntas** – a fiscalização identificou registros de **viagens ao exterior realizadas conjuntamente por sócios da BWR e integrantes do Grupo Clarets**, inclusive para visitas a vinícolas e produtores estrangeiros, no contexto de negociações comerciais relacionadas à importação de vinhos;

- **Registros fotográficos em redes sociais** – foram localizadas **fotografias publicadas em redes sociais** nas quais aparecem conjuntamente os sócios das empresas envolvidas, em encontros e eventos relacionados ao setor de vinhos, evidenciando proximidade pessoal entre os participantes;

- **Participação conjunta em eventos sociais e confraternizações** – o Relatório Fiscal menciona **imagens e registros de encontros sociais, festas e confraternizações**, nas quais aparecem reunidos administradores da BWR e representantes das empresas vinculadas ao Grupo Clarets;

- **Parceria comercial anterior entre os sócios** – foi identificada **sociedade ou parceria empresarial pretérita envolvendo o sócio da BWR e integrantes do Grupo Clarets**, em empreendimento voltado à comercialização de bebidas, anterior à constituição da importadora autuada (A fiscalização aponta que Luciano Koyashiki, sócio da BWR, já havia participado de empreendimento empresarial com membros do Grupo Clarets em sociedade ligada ao comércio de bebidas) Os sócios **já possuíam experiência empresarial conjunta no mercado de vinhos e bebidas**, pois havia **relação comercial estruturada anterior às importações analisadas**. Ou seja, o vínculo entre as partes **não era meramente circunstancial ou típico de relações comerciais eventuais**;

- **Interações em eventos e feiras do setor de vinhos** – registros indicam a **participação conjunta em feiras, degustações e eventos do mercado vitivinícola**, reforçando a atuação coordenada dos envolvidos no mesmo segmento comercial;

- **Relacionamento contínuo evidenciado em redes sociais** – a fiscalização apontou **interações frequentes entre os envolvidos em publicações digitais**, incluindo comentários, marcações e registros de encontros, indicando relação pessoal próxima e recorrente;

- **Presença conjunta em visitas a fornecedores estrangeiros** – além das viagens internacionais, foram identificados **registros de visitas a vinícolas e produtores no exterior com a presença de representantes das empresas que posteriormente adquiririam as mercadorias importadas**.

Das Margens Comerciais Praticadas pela Importadora

Outro aspecto relevante destacado pela fiscalização refere-se à análise das **margens comerciais praticadas pela importadora** nas operações de revenda das mercadorias importadas consideradas **incompatíveis com o risco e com os custos** normalmente associados às operações de comércio exterior. Essa circunstância foi interpretada como indicativa de que a BWR não atuaria como verdadeira proprietária das mercadorias importadas, mas apenas como empresa formalmente responsável pelas operações.

Conforme destacado no Relatório Fiscal, a análise das notas fiscais de entrada e de saída evidenciou que a BWR realizava a comercialização dos vinhos importados com **margens de lucro reduzidas**, consideradas incompatíveis com os custos, riscos e responsabilidades normalmente assumidos por empresas que atuam de forma autônoma no comércio exterior. A autoridade fiscal observou que **as margens verificadas não refletiriam a remuneração usual esperada para operações que envolvem negociação internacional, contratação de frete e seguro, exposição a variações cambiais, desembaraço aduaneiro e manutenção de estoques**. Tal circunstância foi interpretada como indicativa de que a BWR não atuaria como efetiva proprietária das mercadorias importadas, mas apenas como **empresa formalmente responsável pelas operações de importação**, realizando posteriormente a revenda às empresas vinculadas ao Grupo Clarets com margem limitada, **compatível com a atuação de uma intermediária operacional**. Neste contexto, a **reduzida rentabilidade das operações constitui elemento adicional** que, analisado em conjunto com os demais indícios constantes dos autos, reforça a conclusão de que o interesse econômico predominante nas importações não pertenceria à importadora formal, mas às empresas que absorviam sistematicamente as mercadorias após sua internalização no país.

A fiscalização lista os seguintes elementos indicativos de que as margens comerciais utilizadas pela BWR eram incompatíveis com a atuação de empresas importadoras atuantes no mercado:

- **Margem média reduzida nas operações de revenda** – a fiscalização apurou, a partir da comparação entre os valores declarados nas Declarações de Importação e os valores constantes das notas fiscais de saída, que a BWR praticava **margem média aproximada de 7% nas vendas das mercadorias importadas**, percentual considerado baixo para operações de importação e distribuição de vinhos;

- **Margens inferiores às usualmente verificadas no setor** – o Relatório Fiscal registra que importadores independentes do segmento normalmente operam com **margens significativamente superiores (frequentemente entre 20% e 40%)**, de modo a compensar os riscos e custos inerentes às operações de comércio exterior;

- **Margem incompatível com a assunção integral dos riscos da importação** – a fiscalização destacou que o percentual médio de **7% não seria suficiente para remunerar adequadamente os riscos cambiais, custos logísticos, despesas de frete internacional, seguro, desembaraço aduaneiro e armazenamento** inerentes às operações de importação;

- **Concentração quase total das vendas com empresas do Grupo Clarets** – a análise das notas fiscais demonstrou que **99,36% das vendas da BWR foram destinadas a empresas vinculadas ao Grupo Clarets**, evidenciando que as margens reduzidas eram praticadas justamente nas operações destinadas ao referido grupo;

- **Padronização das margens nas operações com empresas do grupo** – as vendas realizadas pela BWR às empresas do Grupo Clarets apresentavam **percentuais de acréscimo muito próximos entre si**, indicando política comercial uniforme e previamente direcionada;

- **Compatibilidade das margens com atividade de mera intermediação** – segundo a fiscalização, a remuneração observada nas operações analisadas seria **mais compatível com a prestação de um serviço de intermediação ou utilização da estrutura formal de importação**, e não com a atuação de empresa que assumisse efetivamente o risco econômico das operações;

- **Desproporção entre volume financeiro das importações e resultado econômico da empresa** – mesmo tendo realizado importações que resultaram em crédito tributário constituído no valor de R\$ 22.662.093,28, a **BWR teria apropriado apenas margens reduzidas nas operações de revenda**, reforçando a percepção de que não detinha o interesse econômico predominante nas transações.

Da Capacidade Econômico- Financeira da Importadora

Também foi examinada a alegada **capacidade econômico-financeira da importadora** para realizar as operações. A autoridade fiscal concluiu que os elementos apresentados pela defesa **não seriam suficientes para demonstrar que a empresa dispunha, de forma autônoma, dos recursos necessários para suportar o volume e a frequência das importações** realizadas, circunstância que reforçaria a hipótese de participação financeira de terceiros nas operações. A fiscalização apontou diversos elementos que enfraquecem a alegação defensiva de que a BWR possuiria recursos próprios suficientes para suportar o volume das importações realizadas. Conforme descrito no Relatório Fiscal, verificou-se que **o montante financeiro movimentado nas operações de importação superava significativamente a estrutura patrimonial e a capacidade operacional da empresa, cuja atividade comercial apresentava elevada dependência de um grupo restrito de clientes**, notadamente empresas vinculadas ao denominado Grupo Clarets.

Também foi ressaltado que **a empresa não dispunha de histórico econômico compatível com o porte das operações realizadas**, tampouco apresentava estrutura financeira robusta capaz de sustentar, de forma autônoma, os pagamentos internacionais correspondentes ao valor das mercadorias importadas. Ademais, a análise do fluxo comercial revelou que a **quase totalidade das mercadorias importadas era posteriormente destinada às empresas do referido grupo**, circunstância que, associada à reduzida margem comercial praticada pela importadora, evidencia a existência de forte dependência econômica em relação a tais empresas. Esses elementos, considerados em conjunto, indicam que a BWR não atuaria como efetiva adquirente

das mercadorias, mas como empresa formalmente responsável pelas operações de importação, reforçando a conclusão de que terceiros detinham o interesse econômico preponderante nas transações realizadas.

- **Capital social reduzido** – a fiscalização constatou que a BWR possuía capital social de valor considerado incompatível com o volume das operações de importação realizadas pela empresa;

- **Volume expressivo de importações** – apesar do capital social reduzido, a empresa realizou operações de comércio exterior que resultaram na constituição de **crédito tributário no montante de R\$ 22.662.093,28**, evidenciando significativa discrepância entre a estrutura patrimonial da empresa e o porte das operações conduzidas;

- **Dependência de recursos de terceiros** – a análise das movimentações financeiras indicou que os valores necessários à realização das importações **não teriam origem na própria capacidade financeira da BWR**, mas estariam relacionados a transferências provenientes de empresas vinculadas ao Grupo Clarets;

- **Ausência de lastro financeiro próprio** – a fiscalização apontou que a empresa **não apresentava patrimônio ou fluxo de caixa compatível com a necessidade de suportar pagamentos antecipados a fornecedores estrangeiros, contratação de câmbio e demais despesas associadas às importações**;

- **Desproporção entre faturamento e estrutura empresarial** – os dados analisados indicaram que o volume financeiro das operações realizadas pela BWR seria **incompatível com sua estrutura econômica, patrimonial e operacional**;

- **Estrutura patrimonial incompatível com o risco assumido** – diante da combinação entre **capital social reduzido, volume elevado de importações e baixa rentabilidade das operações**, a fiscalização concluiu que a BWR **não detinha capacidade econômico-financeira própria para suportar integralmente as operações de importação realizadas em seu nome**.

Com base nas informações constantes do **Relatório Fiscal** e nos próprios dados apresentados pela empresa, **a alegação de que as importações teriam sido custeadas exclusivamente com recursos próprios mostra-se pouco plausível**.

Primeiro, a fiscalização destacou a **desproporção entre a estrutura econômica da BWR e o volume das operações realizadas**. Em operações de comércio exterior, é comum que o importador precise dispor de recursos para pagamento antecipado ou contratação de câmbio, além de suportar despesas de frete internacional, seguro, desembaraço aduaneiro e tributos. À luz desses valores, a estrutura patrimonial declarada pela empresa não aparenta ser suficiente para sustentar, por si só, operações dessa magnitude.

Além disso, a fiscalização identificou **fluxos financeiros envolvendo empresas relacionadas ao Grupo Clarets**, bem como a **concentração quase total das vendas da BWR para**

empresas desse mesmo grupo (99,36%), circunstâncias que foram interpretadas como indicativas de que os recursos utilizados nas importações **poderiam ter origem em terceiros interessados nas mercadorias.** Esse conjunto de elementos levou a autoridade fiscal a concluir que a BWR **não demonstrou possuir capacidade econômico-financeira autônoma compatível com o volume das importações realizadas,** reforçando a hipótese de atuação como importadora ostensiva em operações cujo interesse econômico predominante pertenceria a outras empresas.

Da Coleção de indícios reveladas pela Fiscalização e que demonstram a ocorrência da interposição:

- **Concentração das vendas em empresas do Grupo Clarets** – a quase totalidade das mercadorias importadas pela BWR foi posteriormente comercializada com empresas vinculadas ao referido grupo, evidenciando forte dependência comercial e direcionamento prévio das operações;

- **Estrutura comercial dependente de um único grupo econômico** – a BWR não apresentaria carteira diversificada de clientes, atuando essencialmente como fornecedora das empresas do Grupo Clarets;

- **Vínculos pessoais e profissionais entre os sócios das empresas envolvidas** – a fiscalização identificou relações de amizade e proximidade empresarial entre os administradores da importadora e das empresas adquirentes;

- **Participação conjunta em viagens ao exterior para negociação com fornecedores** – registros indicariam que representantes das empresas do Grupo Clarets teriam participado de viagens e reuniões com produtores estrangeiros responsáveis pelo fornecimento dos vinhos;

- **Atuação coordenada nas negociações comerciais internacionais** – indícios de que as tratativas com fornecedores estrangeiros não teriam sido conduzidas exclusivamente pela importadora;

- **Margens comerciais reduzidas nas revendas realizadas pela importadora** – as margens praticadas pela BWR teriam sido consideradas incompatíveis com os riscos e custos normalmente associados às operações de importação;

- **Elevado volume financeiro das operações em comparação com a estrutura econômica da empresa** – o montante das importações realizadas superaria a capacidade econômico-financeira demonstrada pela importadora;

- **Ausência de estrutura empresarial compatível com o porte das operações de comércio exterior realizadas** – a empresa não apresentaria histórico econômico ou estrutura operacional proporcional ao volume das importações;

- **Destinação pré-determinada das mercadorias importadas** – os produtos ingressariam no país já direcionados às empresas do Grupo Clarets, indicando que estas seriam as reais interessadas nas operações;

- **Conjunto indiciário convergente quanto ao interesse econômico das empresas do Grupo Clarets** – os elementos reunidos pela fiscalização indicariam que tais empresas seriam as efetivas beneficiárias das importações realizadas em nome da BWR.

Diante desse contexto, verifica-se que o conjunto de indícios reunido pela fiscalização, abrangendo a estrutura das relações comerciais entre as empresas envolvidas, os vínculos pessoais entre seus administradores, as circunstâncias das negociações com fornecedores estrangeiros e os aspectos econômicos das operações, revela-se **consistente e convergente no sentido de demonstrar que a BWR teria atuado como importadora ostensiva**, ocultando os reais adquirentes das mercadorias. Assim, mostra-se **correta a conclusão alcançada pela autoridade fiscal e confirmada pela decisão de primeira instância quanto à caracterização da interposição fraudulenta nas operações analisadas**.

Da Responsabilidade dos Demais Autuados

A defesa sustenta, em síntese, a improcedência da imputação de responsabilidade solidária atribuída aos demais autuados, argumentando que **não estariam presentes os requisitos legais para a extensão da obrigação tributária a terceiros**. As pessoas físicas e jurídicas incluídas no polo passivo **não teriam participado das operações de importação nem praticado atos que justificassem a atribuição de responsabilidade tributária solidária, inexistindo prova de atuação conjunta ou de interesse comum na situação que constituiu o fato gerador**.

As empresas autuadas também defendem que as aquisições de mercadorias realizadas junto à BWR teriam ocorrido no **curso regular de relações comerciais** típicas de distribuição e revenda, não sendo possível inferir, a partir dessas operações, a condição de reais adquirentes das mercadorias importadas. Argumentam que a mera circunstância de terem adquirido produtos da importadora **não caracterizaria participação na operação de importação nem permitiria concluir pela existência de interposição fraudulenta**.

No que se refere às pessoas físicas autuadas, os recorrentes sustentam que os **administradores e sócios das empresas envolvidas não poderiam ser responsabilizados pessoalmente, uma vez que não teriam praticado atos com excesso de poderes ou infração à lei**, nos termos do art. 135 do Código Tributário Nacional. Alegam, ainda, que a responsabilização de dirigentes empresariais exigiria prova inequívoca de conduta dolosa ou fraudulenta diretamente imputável a cada um deles, o que não teria sido demonstrado pela fiscalização.

As alegações defensivas, todavia, não merecem prosperar. Verifica-se que a fiscalização **reuniu conjunto consistente de elementos que indicam a atuação coordenada das**

empresas e de seus administradores na estruturação das operações de importação investigadas. A análise dos autos revela que as operações foram conduzidas de modo a ocultar os verdadeiros interessados nas mercadorias importadas, circunstância que fundamenta a atribuição de responsabilidade solidária às pessoas jurídicas e físicas que participaram do arranjo operacional identificado.

Nos termos do art. 124, inciso I, do Código Tributário Nacional, **são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária**. No presente caso, a fiscalização demonstrou que diversas empresas vinculadas ao Grupo Clarets absorviam parcela expressiva das mercadorias importadas pela BWR, circunstância que evidencia o interesse econômico comum nas operações de importação realizadas. A concentração das vendas da importadora para essas empresas, aliada aos demais elementos probatórios constantes dos autos, anteriormente mencionadas no presente voto, **revela a existência de vínculo operacional e econômico entre os sujeitos passivos** autuados.

A autoridade fiscal também identificou **indícios relevantes de que tais empresas atuavam, na prática, como reais adquirentes das mercadorias importadas**, utilizando-se da BWR como importadora formal. Entre esses elementos destacam-se a destinação sistemática das mercadorias às empresas vinculadas, a existência de vínculos societários e profissionais entre os envolvidos, a **atuação coordenada nas atividades comerciais e a evidência de que os recursos necessários às operações de importação estariam associados a empresas do mesmo grupo econômico**. Esses fatores, analisados em conjunto, indicam que os benefícios econômicos das importações não se limitavam à importadora ostensiva.

Diante desse quadro, conclui-se que **a fiscalização logrou demonstrar, por meio de elementos documentais e indiciários consistentes, a existência de interesse comum das pessoas jurídicas autuadas nas operações de importação realizadas, bem como a participação de seus administradores** na condução das atividades empresariais que deram causa às infrações verificadas. Assim, **mantém-se a responsabilização solidária dos demais autuados**, nos termos da legislação tributária aplicável e à luz do conjunto probatório constante dos autos.

Da Penalidade Aplicada

A defesa sustenta, em síntese, a **inadequação das penalidades aplicadas** pela autoridade fiscal, argumentando que a sanção de perdimento das mercadorias, convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro, seria **desproporcional às circunstâncias do caso** concreto. Segundo os recorrentes, a penalidade aplicada não observaria os **princípios da razoabilidade e da proporcionalidade**, devendo ser revista para aplicação de sanção menos gravosa, compatível com a natureza das operações realizadas.

Alega-se, ainda, que a penalidade prevista para a hipótese de interposição fraudulenta não deveria ser aplicada na forma adotada pela fiscalização, sob o argumento de que **não teria sido comprovada a efetiva ocultação do real adquirente das mercadorias**. A defesa

sustenta que, ausente a demonstração inequívoca da infração imputada, não seria cabível a aplicação da pena de perdimento, pleiteando, subsidiariamente, a substituição da sanção por penalidade diversa prevista na legislação aduaneira.

Os recorrentes também afirmam que as circunstâncias fáticas do caso evidenciariam, quando muito, **eventual irregularidade formal nas operações de importação**, o que justificaria a aplicação de penalidades de menor gravidade. Nessa linha, defendem que a sanção aplicada pela fiscalização extrapolaria os limites da tipicidade estrita das infrações aduaneiras, requerendo a revisão do enquadramento sancionatório adotado no Auto de Infração.

As alegações defensivas, contudo, não merecem prosperar. Conforme consignado no Relatório Fiscal e confirmado pela decisão proferida pela Delegacia de Julgamento, a infração apurada nos autos encontra adequado enquadramento no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, que prevê a **aplicação da pena de perdimento das mercadorias na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive por meio da utilização de interposta pessoa**.

A legislação aduaneira estabelece que a prática de interposição fraudulenta de terceiros constitui infração grave, sujeita à pena de perdimento das mercadorias, justamente por comprometer a transparência das operações de comércio exterior e dificultar o controle aduaneiro. Nos termos do art. 23, inciso V e §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, a ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive por interposição fraudulenta de terceiros, sujeita as mercadorias à pena de perdimento. Quando as mercadorias não forem localizadas ou tiverem sido consumidas ou revendidas, o § 3º do mesmo dispositivo determina a aplicação de multa equivalente ao respectivo valor aduaneiro.

No caso concreto, a fiscalização reuniu conjunto consistente de elementos probatórios que demonstram a ocorrência de interposição fraudulenta nas importações realizadas em nome da BWR, com ocultação dos reais interessados nas mercadorias. Como reconhecido na decisão da DRJ, tais elementos incluem, entre outros aspectos, a concentração das vendas das mercadorias importadas em empresas vinculadas ao Grupo Clarets, os vínculos pessoais e comerciais entre os envolvidos, a incapacidade econômico-financeira da importadora para suportar o volume das operações realizadas e as características das margens comerciais praticadas. Diante desse contexto fático-probatório, **mostra-se correta a aplicação da penalidade prevista na legislação** para a infração apurada. A pena de perdimento, ou sua conversão em multa equivalente ao valor aduaneiro quando as mercadorias não são localizadas, constitui consequência legal expressamente estabelecida para hipóteses de ocultação do real adquirente, não cabendo ao julgador substituí-la por penalidade diversa quando comprovados os elementos caracterizadores da infração.

Também não procede o argumento de **desproporcionalidade da sanção**. A penalidade aplicada decorre diretamente da previsão legal aplicável à infração constatada, sendo

consequência necessária da conduta tipificada no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976. No âmbito do processo administrativo fiscal, a autoridade julgadora deve aplicar a legislação vigente, não sendo possível afastar ou substituir penalidade expressamente prevista em lei sob fundamento genérico de proporcionalidade.

Não prospera, ainda, o **pedido subsidiário de aplicação da multa de 1%** anteriormente prevista para hipóteses de omissão ou prestação inexata ou incompleta de informação necessária à determinação do procedimento de controle aduaneiro. A imputação mantida nos presentes autos não decorre de mero erro formal no preenchimento das declarações de importação, mas da conclusão de que houve ocultação deliberada dos reais adquirentes mediante utilização de interposta pessoa. Reconhecida a ocorrência da conduta tipificada no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, não há fundamento para sua requalificação como simples infração formal de prestação inexata de informação.

Assim, tendo sido devidamente demonstrada a ocorrência da infração imputada e estando o enquadramento legal corretamente definido no Auto de Infração, não há fundamento para o acolhimento do pleito defensivo de aplicação de penalidade diversa. Mantêm-se, portanto, **integralmente as penalidades aplicadas pela autoridade fiscal**, conforme reconhecido na decisão de primeira instância.

Conclusão

Com base no exposto julgo, voto por conhecer dos Recursos, indeferindo a preliminar de nulidade e, no mérito, **negar provimento aos Recursos Voluntários**, mantendo integralmente o lançamento e as responsabilidades solidárias atribuídas aos recorrentes.

Assinado Digitalmente

Ana Paula Giglio

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Leandro Wilhelm Wolff**, redator designado.

Acompanho a Relatora quanto ao conhecimento dos Recursos Voluntários e à rejeição da preliminar de nulidade da decisão recorrida.

No mérito, contudo, com a devida vênia à eminente Conselheira Relatora e reconhecendo a consistência dos fundamentos expostos em seu voto, a conclusão deve ser diversa. A divergência cinge-se à suficiência do conjunto probatório para caracterizar a interposição fraudulenta imputada aos recorrentes.

A solução da controvérsia parte de três premissas.

A *primeira* é que a infração prevista no art. 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, pressupõe a ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive por interposição fraudulenta de terceiros.

A *segunda* é que fraude e simulação podem ser demonstradas por prova indiciária, não sendo necessária prova direta do ajuste entre os envolvidos. Os indícios, contudo, devem formar conjunto suficientemente consistente e convergente para demonstrar que a realidade formalmente apresentada não corresponde à operação efetivamente realizada.

A *terceira* é que relações comerciais intensas, vínculos pessoais ou financeiros e eventual vantagem tributária constituem elementos legítimos de investigação, mas não substituem a demonstração do fato especificamente sancionado.

No caso, a fiscalização considerou que a BWR teria atuado como importadora ostensiva, enquanto empresas integrantes do Grupo Clarets seriam as reais adquirentes das mercadorias. A conclusão foi construída, principalmente, a partir da concentração de 99,36% das vendas da BWR em empresas do grupo, das relações pessoais e empresariais entre os envolvidos, das viagens realizadas conjuntamente, da origem de determinados recursos utilizados na capitalização da empresa, das margens praticadas nas revendas e dos possíveis efeitos da estrutura comercial sobre a incidência do IPI.

Esses elementos justificam a investigação realizada e revelam relação comercial e financeira especialmente próxima entre os envolvidos.

Não considero, contudo, que sejam suficientes para demonstrar que a BWR tenha atuado como mera interposta pessoa e que as empresas apontadas pela fiscalização fossem os reais adquirentes ocultos das operações objeto do lançamento.

A elevada concentração das vendas constitui indício relevante, mas deve ser compreendida à luz do modelo de negócio adotado. Os autos indicam que a BWR foi estruturada para atuar na importação e comercialização atacadista de vinhos premium, direcionando suas vendas a empresas distribuidoras e dispondo de estrutura própria para armazenamento dos produtos.

A existência de poucos compradores relevantes, ainda que possa evidenciar dependência comercial, não permite concluir, por si só, que esses compradores já fossem os reais adquirentes das mercadorias no momento da importação. Para tanto, seria necessária prova suficiente de que determinavam previamente as aquisições, financiavam as operações, assumiam seus riscos ou exerciam os poderes próprios do verdadeiro adquirente.

Essa ligação não se encontra adequadamente demonstrada.

No curso da fiscalização foram examinados contratos de câmbio, extratos bancários e comunicações relativas às negociações com exportadores. O próprio Relatório Fiscal registrou não terem sido identificadas divergências relevantes entre os valores declarados nas importações

e os preços negociados e, ao analisar determinados créditos existentes na conta da BWR, consignou que correspondiam a operações de venda realizadas pela empresa ao Grupo Clarets.

Esse aspecto é relevante porque o recebimento de valores decorrentes de vendas realizadas no mercado interno não se confunde, sem prova adicional, com o fornecimento antecipado de recursos para financiar importação realizada em benefício de terceiro.

Também a origem de recursos utilizados na formação patrimonial do sócio ou na capitalização da BWR demonstra relação financeira entre os envolvidos, mas não conduz automaticamente à conclusão de que as importações posteriormente realizadas pela pessoa jurídica tenham sido custeadas por conta ou em benefício das empresas do Grupo Clarets.

A mesma cautela deve ser observada quanto às margens comerciais.

A BWR atuava como importadora e atacadista, enquanto as empresas adquirentes se encontravam em etapas posteriores da cadeia de distribuição. A diferença entre a margem obtida pela importadora e aquela alcançada posteriormente na distribuição ou no varejo não demonstra quem efetivamente adquiriu as mercadorias no exterior.

A própria quantificação dessas margens é controvertida nos autos, tendo a defesa apresentado documentação contábil indicando percentuais entre 17% e 74% nas operações examinadas. Não cabe ao julgador estabelecer qual seria a margem empresarial adequada ao segmento, mas verificar se esse elemento é suficiente para comprovar a infração imputada. No caso, não é.

As viagens conjuntas, os contatos com produtores estrangeiros, as relações empresariais anteriores e as informações obtidas em redes sociais igualmente integram o contexto probatório, mas não demonstram, de forma suficiente, quem determinou as aquisições, suportou os riscos econômicos ou assumiu a condição de verdadeiro adquirente nas operações autuadas.

Da mesma forma, eventual vantagem tributária decorrente da estrutura de comercialização pode constituir elemento relevante para a investigação, mas não supre a necessidade de comprovação da ocultação exigida pelo art. 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976.

O ponto central da divergência está, portanto, na ausência de ligação probatória suficiente entre os diversos indícios reunidos e a conclusão de que a BWR atuava apenas formalmente nas importações.

Não se afirma que inexistiam circunstâncias atípicas ou que as relações entre as partes fossem plenamente independentes. A conclusão é mais restrita. O conjunto produzido demonstra proximidade econômica, comercial e pessoal, mas não comprova, com a segurança necessária à imposição da penalidade, que os reais adquirentes das mercadorias tenham sido deliberadamente ocultados mediante fraude ou simulação.

Nos termos do art. 142 do CTN, compete à autoridade administrativa verificar a ocorrência do fato que fundamenta o lançamento e identificar corretamente o sujeito passivo. Em matéria sancionadora, a dúvida quanto às circunstâncias materiais do fato deve ainda ser considerada à luz do art. 112 do mesmo Código.

Diante da insuficiência probatória quanto ao pressuposto essencial da autuação, não subsiste a multa substitutiva da pena de perdimento.

Da responsabilidade solidária

O afastamento da infração principal conduz ao afastamento das responsabilidades solidárias dela decorrentes.

De todo modo, o art. 124, I, do CTN exige interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação, requisito que não se confunde com mera proximidade empresarial, interesse econômico ou existência de relações comerciais entre os envolvidos.

Não subsistindo a demonstração da infração que fundamentou o lançamento, devem ser igualmente afastadas as responsabilidades atribuídas aos demais recorrentes, ficando prejudicado o exame do pedido subsidiário de aplicação de penalidade diversa.

Conclusão

Diante do exposto, acompanho a Relatora quanto ao conhecimento dos Recursos Voluntários e à rejeição da preliminar de nulidade e, no mérito, dela divirjo para dar provimento aos Recursos Voluntários, cancelando integralmente a exigência e afastando as responsabilidades solidárias atribuídas aos recorrentes.

Assinado Digitalmente

Leandro Wilhelm Wolff