



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10611.721066/2021-35
ACÓRDÃO	3402-013.166 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ADS COMERCIO E IMPORTACAO E EXPORTACAO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Regimes Aduaneiros

Período de apuração: 11/01/2018 a 08/03/2021

OCULTAÇÃO DOS REAIS ADQUIRENTES. NÃO CARACTERIZAÇÃO. MULTA POR CESSÃO DE NOME. INAPLICÁVEL.

A multa por cessão de nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas ao acobertamento dos reais beneficiários, prevista no art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, só pode subsistir caso se confirme que os reais interessados estão ocultos na operação de comércio exterior, uma vez que, para que haja cessão de nome, alguém tem que estar oculto na operação registrada.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 11/01/2018 a 08/03/2021

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. MULTA POR CESSÃO DE NOME. NATUREZA JURÍDICA DA NORMA DE CONDUTA VIOLADA. TRIBUTÁRIA. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. NÃO APLICÁVEL.

A informação relativa às pessoas envolvidas nas operações de comércio exterior não se presta ao controle do trânsito internacional de mercadorias ou à regularidade do serviço aduaneiro, sendo essencial para que haja o preenchimento do elemento que corresponde ao critério pessoal da regra matriz de incidência tributária, razão pela qual, na condição de obrigação tributária acessória, possui natureza tributária.

A multa de 10% sobre o valor da operação, prevista no art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, aplicada em razão da cessão de nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas ao acobertamento dos reais beneficiários, não está sujeita à prescrição intercorrente, uma vez

que a norma de conduta violada que enseja a aplicação dessa multa possui natureza tributária.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em não reconhecer a ocorrência de prescrição intercorrente no presente processo, vencidas as conselheiras Mariel Orsi Gameiro, Alessandra Lessa dos Santos e Cynthia Elena de Campos, que reconheciam a ocorrência de prescrição intercorrente, e, no mérito, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário para cancelar o Auto de Infração.

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Anselmo Messias Ferraz Alves, Mariel Orsi Gameiro, José de Assis Ferraz Neto, Alessandra Lessa dos Santos, Cynthia Elena de Campos e Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente).

RELATÓRIO

O presente processo trata, na origem, de Auto de Infração para lavratura da multa de 10% sobre o valor da operação, prevista no art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, aplicada pela Fiscalização em razão de ter sido constatada a cessão de nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas ao acobertamento dos reais beneficiários.

Segundo o Relatório Fiscal de e-fl. 11 a 67, o procedimento fiscal, instaurado por meio do TDPF-F Nº 0617700-2021-00116-0, foi deflagrado em 26 de abril de 2021 com o objetivo de submeter as Declarações de Importação relacionadas na Tabela de e-fls. 12 a 15 ao procedimento de fiscalização de combate às fraudes aduaneiras definido pela Instrução Normativa RFB nº 1986, de 29 de outubro de 2020, por indícios de ocultação do sujeito passivo, real adquirente e responsável pelas operações de importação, mediante interposição fraudulenta de terceiros.

Após um apanhado teórico sobre: (i) motivação fiscal; (ii) despacho de importação; (iii) procedimento especiais; (iv) tipo da infração “ocultação do sujeito passivo”; (V) configuração da infração “ocultação do sujeito passivo”; e (vi) requisitos e condições para a realização de operações de importação por conta e ordem de terceiro e por encomenda; o Relatório Fiscal traça um panorama da empresa fiscalizada (ADS), de onde se destacam os seguintes pontos:

- segundo a ADS, o imóvel utilizado por ela é fruto de herança recebida do pai do sócio dirigente, havendo um acordo verbal entre os herdeiros para cessão do espaço necessário para a operação da empresa de forma gratuita e por tempo indeterminado;
- segundo a ADS, quando há necessidade de armazenagem de mercadorias, é utilizado o regime de entreposto aduaneiro;
- no endereço em que fica localizada a ADS operam mais duas empresas (GRB e RACCO), com diferença apenas nas salas;
- a ADS tem habilitação para operar no comércio exterior desde 09/05/2014, sendo na modalidade ilimitada desde 28/09/2018;
- as empresas RACCO e GRB foram as únicas adquirentes das mercadorias importadas pela ADS;
- Leonardo Tadeu Dutra da Silva é dirigente/acionista da ADS desde 11/11/2019, foi sócio administrador da GRB entre 27/04/2009 e 04/11/2019 e foi do conselho de administração da RACCO entre 06/01/2005 e 24/11/2016;
- Fernando Tadeu Dutra da Silva é responsável legal pelas empresas RACCO (desde 05/01/2005) e GRB (desde 27/04/2009);
- Paula Tadeu Dutra da Silva foi dirigente acionista da ADS entre 14/01/2016 e 11/11/2019, foi sócia administradora da GRB entre 27/04/2009 e 17/02/2016 e foi diretora da RACCO entre 06/01/2005 e 24/11/2014;
- Maria Antônia Dutra da Silva foi sócia da ADS entre 23/11/2013 a 17/04/2017, é sócia da GRB desde 04/11/2019 e foi sócia gerente da RACCO entre 21/05/1980 e 06/01/2005;
- Tobias Ferreira dos Santos é contador da ADS, da GRB e da RACCO;
- a ADS não possui funcionários, tendo a empresa informado que toda força de trabalho provém de empresas terceirizadas em diversas áreas;
- a ADS, a GRB e a RACCO possuem o mesmo telefone de contato; e
- a ADS é optante pelo regime de lucro real e a GRB e a RACCO pelo regime de lucro presumido.

Na sequência, a Fiscalização descreve o procedimento fiscal levado a efeito na ADS e detalha as intimações feitas para a busca de esclarecimentos.

Refere um procedimento fiscal sofrido pela RACCO no ano de 2017, relativo ao período de 01/2012 e 12/2015, que visou o lançamento do IPI pela venda no mercado interno das mercadorias importadas diretamente pela empresa, que não havia sido recolhido.

Diz que após a autuação sofrida pela RACCO, a ADS passou a atuar como importadora e a revender a totalidade das mercadorias para a GRB e para a RACCO, para que o grupo pudesse revender as mercadorias importadas no mercado interno sem a incidência do IPI.

Cita que o volume importado pela ADS no período alcançou o montante de R\$ 3.509.233,78 (valor obtido a partir das declarações de importação) que, acrescido dos tributos e demais despesas aduaneiras, chegou ao montante de R\$ 5.940.727,31 (valor obtido a partir das notas fiscais de entrada).

Além disso, o Relatório Fiscal aponta que o valor das notas fiscais de venda (todas elas para a GRB e a RACCO) somam R\$ 7.592.550,56, estando aí incluída *“a parte do ICMS diferido na importação e, em determinados casos (CFOP 5403), o imposto estadual incidente na condição de substituto tributário de operações sujeitas ao regime de substituição tributária, além das próprias contribuições sociais sob o faturamento”*.

Menciona que o valor do IPI apurado pela ADS no período fiscalizado superou em R\$ 184.577,08 o montante pago na importação.

Refere que a soma das notas fiscais de saídas da GRB e da RACCO alcança o montante de R\$ 15.901.307,53.

Destaca que a ADS, optante pelo lucro real, acumulou prejuízos consecutivos nos anos de 2016 (-91.511,70), 2017 (-319.563,03), 2018 (-327.565,63) e 2019 (-157.688,48), o que fez com que a empresa tivesse um recolhimento do IRPJ apenas no ano de 2020, no valor de R\$ 1.978,04.

Explica que a divisão de atividades feita pelas três empresas do grupo, onde a ADS, optante do lucro real, importa mercadorias e vende para a GRB e a RACCO com prejuízo e a GRB e a RACCO, optantes pelo lucro presumido, vendem essas mercadorias com lucro no mercado interno, faz com que a base de cálculo do IRPJ seja reduzida.

Aponta que a principal exportadora de mercadorias para a ADS é a W SELECT PRODUCTS INC. (88% das exportações), empresa localizada nos Estados Unidos que possui como fundador e administrador o Sr. Fernando Tadeu Dutra da Silva, responsável legal da GRB e da RACCO.

Mostra que a fatura comercial relativa à DI nº 21/0439153-8, registrada pela ADS, traz a informação do CNPJ da RACCO:



Unit 4 Applied House, Fitzherbert Spur, Farlington, Portsmouth, Hampshire, PO6 1TT, UK.
T: 02392 389774 | F: 02392 389788 | E: sales@nightsearcher.co.uk

Invoiced to: COMMERCIAL INVOICE: 89776
ADS Comercio Importacao Export LDa Date 02.12.2020
Av. BARBACENA 58
30190-130 Belo Horizonte
MG - Brazil
CNPJ: 19.318.337/0001-70

Account Num RAC001
VAT Reg Nr 20.275.749/0001-59
UnitPrice NetPrice

Qty	Product Code	Product Description	UnitPrice	NetPrice
100,00	NSGALAXYPR	*Galaxy-Pro Rech. 3500 lumen Worklight with EU Charger + magnetic feet	87,61	8761,00
50,00	HTPRO	*ATEX Head Torch 220 lm 3-AAA Pro Zone 0	28,24	1412,00
1,00	INCO	Inco Terms: EXW UK	0,00	0,00
1,00	COMMLIGHT	ICN: Commodity Code 8513 1000 00	0,00	0,00
1,00	COMMSPARE	ICN: Commodity Code 8513 9000 00	0,00	0,00
1,00	COLL	For Customer Collection - UK warehouse - for Sea	0,00	0,00
1,00	S003	Total Consignment Weight	0,00	0,00
1,00	S004	Total Consignment Dimensions	0,00	0,00
1,00	S007	The Exporter of the products covered	0,00	0,00
1,00	S008	by this document, declares that	0,00	0,00
1,00	S009	except where otherwise clearly	0,00	0,00
1,00	S010	indicated(* Chinese), these products are of	0,00	0,00
1,00	S011	United Kingdom Preferential Origin	0,00	0,00
1,00	S012	Signature Company Stamp	0,00	0,00
1,00	N	1 @ 1x1.2x1.43m - 155kg	0,00	0,00
1,00	N	1 @ 1x1.2x1.37m - 120kg	0,00	0,00

Delivered to:
ADS Comercio Importacao Export LDa
Av. BARBACENA 58 - Barro Preto
Belo Horizonte/MG
30190-130
Brasil

Total Net \$ 10173,00
Total VAT \$ 0,00
Order Total \$ 10173,00

Nightsearcher Limited
Unit 4, Applied House
Fitzherbert Spur
Farlington
Portsmouth
Hampshire
PO6 1TT
Tel: +44 (0)2392 389 774
Fax: +44 (0)2392 389 788

O Relatório Fiscal esclarece que, diante dessa constatação, era necessário que a ADS comprovasse a origem dos recursos utilizados para o pagamento das operações de importação sob análise e, para isso, intimou a empresa a se manifestar. Em resposta, a ADS informou ter realizado três empréstimos no ano de 2018, que somaram R\$ 598.000,00, além de ter tido uma entrada de recursos no mês de abril de 2021, referente a uma devolução de empréstimo concedido ao sócio Leonardo.

Na sequência, o Relatório Fiscal revela que foram observados nos extratos bancários apresentados diversos depósitos realizados pela GRB e pela RACCO em valores similares e próximos aos dias dos pagamentos dos contratos de câmbio realizados pela ADS, a exemplo do que vai a seguir demonstrado:

Nº DI	CONTRATO	LIQUIDAÇÃO	VL DI R\$ TOTAL	BANCO
1804389317	215392637	28/08/2019	R\$ 85.134,79	ITAÚ
1807824260	215392637	28/08/2019	R\$ 61.340,21	ITAÚ



21/08	TBI 3134.15818-1 C/C TED 033.3049ADS COM EIM	25.000,00	15.000,00-	
27/08	TED 033.3049RACCO EQUIP Apl Aplic Aut Mais SALDO APLIC AUT MAIS	147.904,66	147.894,66-	10,00 147.894,66
28/08	LIS/Juros 01-Contr Imp 3019337845 Res Aplic Aut Mais Rend Pago Aplic Aut Mais SALDO APLIC AUT MAIS	146.599,54 0,02	124,56- 146.475,00-	10,00 1.295,12

Com isso, a Fiscalização conclui que a RACCO, juntamente com a GRB, são “*as reais responsáveis pela negociação, pelo pagamento e pela importação das mercadorias sob análise fiscal*”, e reforça que o objetivo era a sonegação de tributos, em especial do IPI.

O intuito era claro: sonegação de tributos, em especial IPI. Ao interpor uma pessoa, nesse caso, a ADS, as reais importadoras, GRB COMÉRCIO DE EQUIPAMENTOS LTDA, CNPJ Nº 10.787.095/0001-99, e RACCO EQUIPAMENTOS E SERVIÇOS EIRELI, CNPJ Nº 20.275.749/0001-59, não desejavam ser equiparadas a industrial, o que lhes imporia não apenas o recolhimento do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI nas saídas de bens, mas também obrigações acessórias adicionais, inclusive a apresentação de declarações fiscais e a escrituração dos livros de apuração do IPI. Da mesma forma, o Pis/Pasep e a Cofins eram concentrados apenas nas saídas do aparente importador, a ADS (a incidência destes tributos é monofásica na NCM analisada nesta ação fiscal), não incidindo nas saídas dos próximos elos da cadeia, a GRB COMÉRCIO DE EQUIPAMENTOS LTDA, CNPJ Nº 10.787.095/0001-99, e a RACCO EQUIPAMENTOS E SERVIÇOS EIRELI, CNPJ Nº 20.275.749/0001-59.

Consolida a acusação dizendo que “*a utilização da ADS, como importadora e adquirente declarada, ocultou os reais adquirentes e beneficiários das importações fiscalizadas (RACCO e GRB), impedindo a equiparação dos mesmos a estabelecimentos industriais com a consequente incidência do IPI nas saídas dessas mercadorias importadas para os clientes finais, onde, obviamente, os preços são substancialmente maiores*”, o que também sujeita a ADS “*à aplicação da multa de dez por cento do valor total do lançamento, definida no art. 33 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007*” (multa por cessão de nome).

Por fim, a Fiscalização reporta a formalização de representação fiscal para fins penais, tendo em vista que foi constatada a ocorrência de fatos que, em tese, configuram ilícitos penais, quais sejam:

- falsidade ideológica da declaração de importação – falsa declaração do sujeito passivo (art. 299 do Código Penal); e
- quebra da cadeia do IPI – crime contra a ordem tributária (art. 1º, inciso I, da Lei nº 8.137, de 1990).

Cientificada do Auto de Infração, a ADS apresentou a devida impugnação que foi julgada improcedente pela DRJ, conforme podemos ver no Acórdão 108-033.259 – 2ª TURMA/DRJ08 (e-fls. 760 a 795), prolatado em 08/12/2022, que contou com a seguinte ementa:

Assunto: Obrigações Acessórias

Período de apuração: 11/01/2018 a 08/03/2021

MULTA. CESSÃO DE NOME.

Uma vez tipificada a conduta da impugnante de ocultar o real adquirente das mercadorias importadas, fica ela sujeita à multa por cessão de nome, prevista no art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificada da decisão da DRJ em 04/01/2023 (ver Termo de Ciência por Abertura de Mensagem na e-fl. 801), a ADS interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 805 a 856) em 01/02/2023 (ver Termo de Solicitação de Juntada na e-fl. 803), onde apresenta os seguintes argumentos:

- (a) que o imóvel ocupado pela empresa pertence aos sócios das empresas ADS, RACCO e GRB (que são irmãos), competindo a cada um sua quota parte no bem, uma vez que recebido de herança de seu falecido pai, antigo proprietário;
- (b) que a Receita Federal e o Poder Judiciário vêm entendendo que, em havendo identidade no quadro societário ou relação íntima de proximidade entre importador ostensivo e suposto real adquirente oculto, resta afastada o dolo específico de interpor, de ocultar, de fraudar o controle aduaneiro;
- (c) que a venda da totalidade das mercadorias importadas para a GRB e a RACCO, por si só, não tem o condão de comprovar a existência da infração de interposição fraudulenta de terceiros e do dolo específico de fraudar o controle aduaneiro, ainda mais quando uma das empresas do grupo, apresenta-se na qualidade de distribuidora no mercado interno;
- (d) que o fato de a Recorrente ter apurado prejuízo nos últimos anos não quer dizer que ela não possua capacidade econômico-financeira para operar no comércio exterior, ou que não tenha recursos próprios;
- (e) que os recursos utilizados para pagar as despesas com as operações de importação decorrem da sua receita operacional;
- (f) que, como o contador é comum para as três empresas pertencente ao grupo familiar, o e-mail indicado na nota fiscal é o mesmo;
- (g) que não há provas da intenção de ocultar o real sujeito passivo;

- (h) que atua também em nome do exportador, entrepostando mercadorias importadas sem cobertura cambial para posterior negociação e nacionalização por terceiros interessados no mercado interno;
- (i) que analisando isoladamente suas operações de importação e revenda na qualidade de importadora/distribuidora, a margem de lucro remonta ao percentual de 40%, extremamente superior àquele previsto para uma prestação de serviços, e até mesmo superior a margem de lucro para uma importação direta com revenda no mercado interno;
- (j) que não faz sentido a acusação feita pela Fiscalização de que a ADS ocultou os reais adquirentes (RACCO e GRB), uma vez que todas as três empresas possuíam como sócio administrador e responsável legal a pessoa do Sr. Leonardo Tadeu Dutra da Silva e seus irmãos;
- (k) que a Alfândega do Porto de Santos já entendeu inexistir interposição fraudulenta de terceiros na hipótese em que se verifica que o importador ostensivo e o adquirente oculto pertencem ao mesmo sócio ou a familiar seu;
- (l) que, conforme prevê a Solução de Consulta COSIT nº 158, de 24/09/2021, competiria à Fiscalização o ônus de provar a caracterização de interposição fraudulenta de terceiros, não somente apontar a vinculação societária de seu sócio administrador;
- (m) que a jurisprudência administrativa entende ser ônus da Fiscalização comprovar a origem dos recursos utilizados pela empresa importadora, através do cotejo do extrato bancário com a documentação contábil e fiscal da empresa, o que não foi feito no caso concreto;
- (n) que os recursos utilizados e indicados pela Fiscalização para pagas as despesas com as operações de importação decorrem da receita operacional da empresa ADS;
- (o) que a acusação de quebra da cadeia do IPI foi o único motivo apresentado pela Fiscalização com vistas a tentar demonstrar o dolo específico de fraudar o controle aduaneiro, elemento subjetivo necessário para que reste caracterizada a infração de ocultação do real sujeito passivo, mas isso não tem o condão de atrair a incidência do tipo infracional previsto no art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, uma vez que foi a Recorrente (ADS) que assumiu todo o risco comercial do negócio jurídico e não suas adquirentes no mercado interno;
- (p) que inexistem, no presente caso, a infração de interposição fraudulenta de terceiros, por ocultação do real sujeito passivo, por ausência de provas que subsidiem a referida acusação fiscal;
- (q) que não houve a demonstração do dolo específico de fraudar;

- (r) que três teses jurídicas devem ser enfrentadas por este CARF:
- a. A tipificação de uma conduta no artigo art. 23, V do Decreto-Lei nº 1.455, que autoriza a aplicação da severa pena de perdimento ou da multa substitutiva, exige a comprovação DA PARTICIPAÇÃO, mediante fraude ou simulação, do devedor solidário?
 - b. A tipificação de uma conduta no artigo art. 23, V do Decreto-Lei nº 1.455 pressupõe a comprovação do elemento subjetivo, ou seja, da efetiva demonstração de que foi utilizado artifício doloso pela empresa autuada?
 - c. Ausente a comprovação de fraude ou simulação por parte do da empresa, incumbência a cargo da autuação por se tratar de infração dolosa, não há como admitir a sua responsabilização pela penalidade prevista no art. 23, V do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976?
- (s) que não basta a ocultação pura e simples, essa ocultação deve ser qualificada pela fraude ou pela simulação, para que se qualifique como dano ao Erário para os fins do art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976;
- (t) que o dolo não pode ser presumido; e
- (u) de forma subsidiária, que a ausência do nome da GRB e da RACCO na declaração de importação poderia, no máximo, caracterizar o descumprimento de uma obrigação acessória, o que poderia ensejar a aplicação da multa de 1% por declaração inexata.

Após, os autos foram distribuídos para minha relatoria.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos formais de admissibilidade, razão pela qual dele se toma conhecimento.

Da prescrição intercorrente

Embora a prescrição intercorrente prevista no § 1º do art. 1º da Lei nº 9.873, de 1999, não tenha sido suscitada no presente processo, antevejo manifestação de ofício do Colegiado nesse sentido, uma vez que o Recurso Voluntário foi apresentado em 01/02/2023 (ver Termo de Solicitação de Juntada na e-fl. 803), encontrando-se, portanto, pendente de julgamento ou de despacho há mais de três anos, o que poderia caracterizar a prescrição intercorrente.

Por essa razão, passo à análise da matéria.

Antecipando meu entendimento de que a situação enfrentada nos autos não está sujeita à prescrição intercorrente, as razões que me levam a essa conclusão precisam ser buscadas no julgamento dos REsp 2.147.578/SP e 2.147.583/SP (Tema 1.293/STJ), realizado na sistemática dos recursos repetitivos, onde foram firmadas as seguintes teses:

1. Incide a prescrição intercorrente prevista no art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/1999 quando paralisado o processo administrativo de apuração de infrações aduaneiras, de natureza não tributária, por mais de 3 anos.
2. A natureza jurídica do crédito correspondente à sanção pela infração à legislação aduaneira é de direito administrativo (não tributário) se a norma infringida visa primordialmente ao controle do trânsito internacional de mercadorias ou à regularidade do serviço aduaneiro, ainda que, reflexamente, possa colaborar para a fiscalização do recolhimento dos tributos incidentes sobre a operação.
3. Não incidirá o art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/99 apenas se a obrigação descumprida, conquanto inserida em ambiente aduaneiro, destinava-se direta e imediatamente à arrecadação ou à fiscalização dos tributos incidentes sobre o negócio jurídico realizado.

Olhando para as teses firmadas pelo STJ sob esse Tema 1.293, vemos que a prescrição intercorrente prevista no § 1º do art. 1º da Lei nº 9.873, de 1999, incide quando paralisado o processo administrativo de apuração de infrações aduaneiras, de natureza não tributária, por mais de 3 anos, sendo que, para o STJ, a natureza jurídica do crédito correspondente à sanção pela infração à legislação aduaneira é de direito administrativo (não tributário) se a norma infringida visa primordialmente ao controle do trânsito internacional de mercadorias ou à regularidade do serviço aduaneiro, ainda que, reflexamente, possa colaborar para a fiscalização do recolhimento dos tributos incidentes sobre a operação.

Nos termos do que decidido pelo STJ, só não incide o § 1º do art. 1º da Lei nº 9.873, de 1999, se a obrigação descumprida, conquanto inserida em ambiente aduaneiro, destinava-se direta e imediatamente à arrecadação ou à fiscalização dos tributos incidentes sobre o negócio jurídico realizado.

Daí já podemos tirar algumas lições importantes.

A primeira delas é que o critério legal que deve ser observado para fins de aplicação da prescrição intercorrente não é a natureza jurídica da sanção aplicada, mas sim a natureza jurídica da norma de conduta violada, ensejadora da sanção. Isso está expresso nas ementas dos REsp 2.147.578/SP e 2.147.583/SP, afetos ao Tema 1.293 do STJ:

3. É a natureza jurídica da norma de conduta violada o critério legal que deve ser observado para dizer se tal ou qual infração à lei deve ou não obediência aos ditames da Lei 9.873/99, e não o procedimento que tenha sido escolhido pelo

legislador para se promover a apuração ou constituição definitiva do crédito correspondente à sanção pela infração praticada. O procedimento, seja ele qual for, não tem aptidão para alterar a natureza das coisas, de modo que as infrações de normas de natureza administrativa não se convertem em infrações tributárias apenas pelo fato de o legislador ter estabelecido, por opção política, que aquelas serão apuradas segundo processo ou procedimento ordinariamente aplicado para estas.

E é lógico que seja assim. A sanção a ser aplicada pelo descumprimento de uma norma de conduta é definida pelo legislador a partir do contexto social, político, econômico, cultural etc. vivenciado à época da elaboração da norma, e pode ter diferentes objetivos, como o de punir o infrator, o de fazer cessar o dano, o de reparar o dano causado, o de gerar um exemplo para desincentivar o descumprimento por outras pessoas, entre outras hipóteses.

Sendo uma prerrogativa do legislador, a sanção a ser aplicada não revela muito e não guarda, necessariamente, relação com o bem tutelado pela norma violada.

Qualquer tipo de sanção, seja multa, penalidade de perdimento ou sanção restritiva de direitos, pode ter por objetivo a punição do infrator, a cessação de dano, a reparação de dano causado ou o desincentivo para o descumprimento futuro de uma norma de conduta. E a escolha por uma ou outra sanção não altera a natureza jurídica da norma de conduta violada.

Por isso não me parece correto que possamos atribuir de plano, para efeitos de aplicação da prescrição intercorrente de que trata o § 1º do art. 1º da Lei nº 9.873, de 1999, uma natureza administrativa à penalidade de perdimento. É preciso que identifiquemos, caso a caso, o bem jurídico tutelado para que possamos, a partir daí, definir a natureza jurídica da norma de conduta violada.

A segunda lição que podemos tirar da decisão do STJ no Tema 1.293 diz respeito à dicotomia que lá foi estabelecida.

Ao contrário do que muitos vem defendendo, o STJ não estabeleceu uma oposição entre a natureza tributária e a natureza aduaneira da norma de conduta violada. E nem poderia fazer isso, uma vez que esses não são conceitos excludentes.

Ricardo Xavier Basaldúa, em sua obra intitulada *Introducción al derecho aduaneiro: concepto y contenido*, nos ensina que o papel das aduanas está centrado no controle aduaneiro que elas devem exercer sobre o fluxo de mercadorias, na importação e na exportação, e que esse controle visa, basicamente, garantir o cumprimento de duas dimensões essenciais por parte dos importadores/exportadores: que os tributos incidentes sobre as operações de comércio exterior sejam devidamente recolhidos e que as restrições e proibições ao fluxo de mercadorias estabelecidas pelos Estados Nacionais sejam observadas e respeitadas.

Ou seja, quando olhamos para o universo aduaneiro podemos identificar uma grande fatia que está relacionada com questões tributárias, assim como podemos identificar uma grande fatia que não está relacionada com essas questões, sejam elas principais ou acessórias,

mas sim com outras questões ditas administrativas, como, por exemplo, restrições ao fluxo de mercadorias, na importação e na exportação, impostas pela legislação aduaneira.

E a decisão do STJ no Tema 1.293 não contraria essa lógica. Pelo contrário, ela reforça esse entendimento quando estabelece a dicotomia, não entre natureza tributária e natureza aduaneira da norma de conduta violada, mas sim entre natureza tributária e natureza não tributária (natureza administrativa) dessa norma, associando a natureza não tributária ao controle do trânsito internacional de mercadorias ou à regularidade do serviço aduaneiro (ainda que, reflexamente, possa colaborar para a fiscalização do recolhimento dos tributos incidentes sobre a operação) e a natureza tributária à arrecadação ou à fiscalização dos tributos incidentes sobre o negócio jurídico realizado (direta e imediatamente).

A partir daí, não é difícil concluirmos que todas as normas de conduta dispostas na legislação aduaneira têm natureza aduaneira, mas somente aquelas que buscam garantir o controle do trânsito internacional de mercadorias ou a regularidade do serviço aduaneiro têm natureza administrativa (não tributária) e, portanto, são capazes de atrair a aplicação da prescrição intercorrente.

E essa é a terceira lição que podemos extrair do que foi decidido pelo STJ no Tema repetitivo 1.293: para que possamos concluir que a norma de conduta violada possui natureza não tributária (natureza administrativa), é preciso que essa norma infringida tenha por objetivo tutelar o controle do trânsito internacional de mercadorias ou a regularidade do serviço aduaneiro.

2. A natureza jurídica do crédito correspondente à sanção pela infração à legislação aduaneira é de direito administrativo (não tributário) se a norma infringida visa primordialmente ao controle do trânsito internacional de mercadorias ou à regularidade do serviço aduaneiro, ainda que, reflexamente, possa colaborar para a fiscalização do recolhimento dos tributos incidentes sobre a operação.

Embora o STJ não tenha aprofundado a discussão para definir o que caberia dentro da expressão “controle do trânsito internacional de mercadorias” ou da expressão “regularidade do serviço aduaneiro”, nos parece que a primeira (controle do trânsito internacional de mercadorias) está relacionada com uma das dimensões do controle aduaneiro propostas por Ricardo Xavier Basaldúa, qual seja, o controle aduaneiro exercido pela aduana com o objetivo de garantir que as restrições e proibições ao fluxo de mercadorias sejam observadas e respeitadas.

Quanto à segunda expressão (regularidade do serviço aduaneiro), a leitura atenta do Capítulo III do Título III do Livro VII do Decreto nº 6.759, de 2009 (Regulamento Aduaneiro), que trata das atividades relacionadas aos serviços aduaneiros, nos revela que os serviços aduaneiros são aqueles serviços auxiliares necessários para que as operações de comércio exterior possam ocorrer, praticados não pela Administração Aduaneira, mas sim por terceiros, que, dentre outras atividades, envolvem: (i) a preparação, entrada e acompanhamento da tramitação e apresentação de documentos relativos ao despacho aduaneiro; (ii) a subscrição de documentos relativos ao despacho aduaneiro, inclusive termos de responsabilidade; (iii) a ciência e

recebimento de intimações, de notificações, de autos de infração, de despachos, de decisões e de outros atos e termos processuais relacionados com o procedimento de despacho aduaneiro; (iv) o acompanhamento da verificação da mercadoria na conferência aduaneira, inclusive da retirada de amostras para assistência técnica e perícia; (v) o recebimento de mercadorias desembaraçadas; (vi) o transporte de mercadorias; (vii) a consolidação/desconsolidação de cargas; (viii) a realização de perícia; e (ix) a guarda de mercadoria sujeita ao controle aduaneiro.

Quem geralmente exerce essas atividades são terceiros contratados para esse fim, como o despachante aduaneiro, o transportador, o operador de transporte multimodal, o agente de cargas, o depositário, o perito etc.

Esses são os pontos, então, que devem ser observados para que possamos concluir pela natureza não tributária da norma de conduta violada.

Mas o STJ foi além e decidiu esclarecer, também, o que caracteriza a natureza tributária da norma de conduta violada para fins de que não seja aplicada a prescrição intercorrente. Disse o STJ que a norma de conduta violada tem natureza tributária quando se destina *“direta e imediatamente à arrecadação ou à fiscalização dos tributos incidentes sobre o negócio jurídico realizado”*.

3. Não incidirá o art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/99 apenas se a obrigação descumprida, conquanto inserida em ambiente aduaneiro, destinava-se direta e imediatamente à arrecadação ou à fiscalização dos tributos incidentes sobre o negócio jurídico realizado.

Embora o que disse o STJ nessa terceira tese firmada pelo Tema 1.293 seja quase óbvio (que a aplicação de sanção pelo descumprimento de obrigação tributária no âmbito aduaneiro, inclusive acessória, não atrai a incidência da prescrição intercorrente prevista no § 1º do art. 1º da Lei nº 9.873, de 1999), há ali um reconhecimento de extrema relevância: a existência de obrigações tributárias acessórias no âmbito da legislação aduaneira.

Observe-se que essa terceira tese firmada pelo STJ utiliza os mesmos termos usados pelo CTN em seu art. 113, quando define o que são obrigações tributárias acessórias: *“arrecadação”* e *“fiscalização dos tributos”*.

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Dito isso, podemos sistematizar a busca pela natureza jurídica da norma de conduta violada da seguinte forma: (i) se a norma infringida tiver por objetivo tutelar o controle do trânsito internacional de mercadorias ou a regularidade do serviço aduaneiro, ela terá natureza não tributária (natureza administrativa) e a penalidade aplicada, seja ela qual for, estará sujeita à prescrição intercorrente; e (ii) se a norma de conduta puder ser enquadrada como uma obrigação tributária, principal ou acessória, ela terá natureza tributária, não estando a penalidade aplicada sujeita à prescrição intercorrente.

Estabelecidas essas premissas, absolutamente necessárias para o enfrentamento dos casos concretos, passemos a analisar a natureza da norma de conduta violada que ensejou a aplicação, no presente processo, da multa de 10% sobre o valor da operação, prevista no art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007.

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

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

Partindo das premissas já estabelecidas acima, não é difícil perceber que a norma de conduta que deve ser considerada para a definição de sua natureza jurídica, se tributária ou não tributária (administrativa), é a proibição de cessão de nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas ao acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários, ou, dito de outra forma, a obrigação de que os sujeitos envolvidos em uma operação de comércio exterior sejam revelados para a RFB.

E essa obrigação, com todas as vênias a quem pensa o contrário, não tem uma natureza administrativa (natureza não tributária).

A uma, porque não há qualquer vinculação que possa ser feita entre a informação relativa aos sujeitos envolvidos em uma operação de comércio exterior (norma de conduta violada no presente processo) e o “controle do trânsito internacional de mercadorias”, realizado para garantir a observância e o cumprimento das restrições e proibições impostas pela legislação aduaneira.

Além do fato de que os instrumentos adequados de que dispomos para a realização desse controle são as chamadas licenças de importação que, regra geral, têm seu foco na mercadoria, e não na pessoa importadora (há exceções para determinadas mercadorias sensíveis), é preciso ainda referir que a publicação da norma que pune a cessão de nome teve por objetivo afastar a “morte jurídica” da empresa (declaração de inaptidão), instrumento tributário previsto

no art. 81 da Lei nº 9.430, de 1996, quando essa cessão de nome não impede o conhecimento da pessoa ocultada, sem deixar a empresa sem punição.

Esse objetivo está expresso no parágrafo único do art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, que diz que à hipótese prevista no caput não se aplica o disposto no art. 81 da Lei nº 9.430, de 1996.

Observe-se, inclusive, que o art. 81 da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Lei nº 14.195, de 2021, trata, com um texto muito parecido, da mesma conduta que aqui discutimos, aplicável para as operações realizadas no mercado interno, e não há qualquer questionamento quanto à sua natureza, se tributária ou não tributária.

Art. 81. As inscrições no CNPJ serão declaradas inaptas, nos termos e nas condições definidos pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, quando a pessoa jurídica:

...

IV - realizar operações de terceiros, com intuito de acobertar seus reais beneficiários;

A duas, porque essas informações relativas aos sujeitos envolvidos em operações de comércio exterior também não estão relacionadas com a “regularidade do serviço aduaneiro” (lembrando que, quando falamos em serviços aduaneiros, estamos falando de serviços auxiliares, praticados por terceiros, necessários para que as operações de comércio exterior possam ocorrer).

Embora o preenchimento e a apresentação da declaração de importação sejam, de fato, serviços aduaneiros (executados normalmente por despachantes), o erro no preenchimento das informações, dentre os quais se incluem aquelas relativas ao sujeito passivo, ao real comprador, ao real vendedor e ao responsável pela operação, regra geral não compromete a regularidade do serviço aduaneiro prestado (exceção feita quando o despachante, de forma dolosa e sem o conhecimento do importador, insere uma informação falsa na declaração de importação), mas sim a regularidade da importação.

Então, se a norma de conduta violada (proibição de ceder o nome – obrigação de revelar os sujeitos envolvidos com a operação de comércio exterior) não se presta a garantir o controle do trânsito Internacional e nem a regularidade do serviço aduaneiro, nos parece seguro afirmar, em um primeiro momento, que a natureza jurídica dessa norma, segundo os critérios estabelecidos pelo STJ, não é administrativa (não tributária).

A partir dessa constatação, a pergunta que fica é se a natureza jurídica dessa norma é tributária. E, para mim, a resposta a esse questionamento é que sim.

Ao contrário do que muitos afirmam, a finalidade da legislação aduaneira ao definir as infrações relacionadas com a interposição fraudulenta, inclusive a multa por cessão de nome aqui discutida, não está dissociada da questão tributária.

Havia um objetivo específico quando da publicação das normas relativas ao programa da RFB que ficou conhecido como combate à interposição fraudulenta: garantir que aqueles que eventualmente fossem chamados a responder pelos créditos constituídos (tributos e/ou penalidades) em razão da operação de comércio exterior realizada tivessem capacidade econômica e financeira para tanto.

Isso porque, à época da publicação dessas normas, havia muitas empresas “laranjas” que atuavam no comércio exterior brasileiro sem qualquer capacidade econômica e financeira (sem contar as empresas “fantasmas”).

Rosaldo Trevisan aborda esse ponto em seu livro intitulado *O imposto de importação e o direito aduaneiro internacional* (p. 379, nota de rodapé 167, parte final), publicado no ano de 2017, e nos explica que o que preocupava o Poder Executivo e motivou a construção jurídica que se seguiu era a incapacidade financeira de as empresas que estavam operando no comércio exterior responderem tributariamente por eventuais exigências após a liberação das mercadorias:

O que não narra expressamente a RFB, na nota, mas que era, efetivamente, uma preocupação sua, à época – recorde-se, contemporânea à criação da construção jurídica sobre a “interposição fraudulenta”, sobre a qual tratamos no tópico 5.2.4.3 –, era o fato de que, em grande parte, tais *trading companies* eram empresas sem patrimônio ou capacidade operacional, ou com patrimônio substancialmente inferior ao valor de qualquer das operações que realizavam, e que, portanto, jamais teriam condições de saldar eventuais exigências tributárias efetuadas após a liberação das mercadorias. Muitas dessas empresas, como se comprovou depois, sequer existiam de fato, e eram criadas apenas para ocultar o real adquirente da mercadoria.

Nesse mesmo sentido, a Exposição de Motivos da MP nº 66, de 2002, que foi convertida na Lei nº 10.637, de 2002, quando se refere ao art. 29, que estabelece uma presunção de operação por conta e ordem, o justifica pela necessidade de criação de instrumentos eficazes para o combate efetivo de **fraudes fiscais** praticadas em operações de comércio exterior:

18. O art. 29 pretende instituir presunção legal que caracterize operações por conta e ordem de terceiros, com o objetivo de criar instrumento mais eficaz para o combate efetivo de fraudes fiscais praticadas em operações de comércio exterior.

Para além disso, não há dúvidas de que a revelação das pessoas envolvidas nas operações de comércio exterior é essencial para que haja o preenchimento do elemento que corresponde ao critério pessoal da regra matriz de incidência tributária, assim como também não há dúvidas de que a prestação dessa informação na declaração de importação se amolda no conceito de obrigação tributária acessória estabelecido pelo § 2º do art. 113 do CTN.

Sem o conhecimento dessa informação, a pessoa que deveria ser responsabilizada pelo pagamento do tributo ou da penalidade não poderá ser alcançada pela RFB, caso haja algum lançamento após a entrada da mercadoria na economia nacional.

Diante disso, concluo que a multa de 10% sobre o valor da operação, prevista no art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, aplicada em razão da cessão de nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas ao acobertamento dos reais beneficiário, não está sujeita à prescrição intercorrente, uma vez que a norma de conduta violada que enseja a aplicação dessa multa possui natureza tributária.

Do mérito da discussão – cessão de nome

Conforme se depreende da leitura do Relatório Fiscal de e-fls. 11 a 67, a ação fiscal (instaurada por meio do TDPF-F Nº 0617700-2021-00116-0) que resultou na lavratura do Auto de Infração para aplicação da multa de 10% por cessão de nome, discutido no presente processo, é a mesma que resultou na lavratura do Auto de Infração para aplicação da multa substitutiva à penalidade de perdimento por ocultação dos reais adquirentes das mercadorias no exterior, discutido no PAF nº 10611.720760/2021-35. Isso revela a vinculação existente entre os dois processos.

Além disso, esses dois autos de infração partem de uma mesma premissa, qual seja, de que a ADS teria cedido seu nome para ocultar a GRB e a RACCO, reais adquirentes das mercadorias, nas declarações de importação por ela registradas como sendo por conta própria.

Então, resta claro que o presente Auto de Infração só pode subsistir caso se confirme a condição de reais adquirentes da GRB e da RACCO em relação às mercadorias cujas importações foram registradas pela ADS, afinal de contas, para que haja cessão de nome, alguém tem que estar oculto na operação registrada.

Mas isso não se confirma a partir das provas carreadas aos autos deste processo e do processo 10611.720760/2021-35, que está sendo julgado na mesma sessão em que se julga o presente processo e conta, também, com a minha relatoria

No voto que lá apresento, e que reproduzo na sequência para que também aqui sirva como razões de decidir, fica claro que não é possível afirmar que houve, nas importações fiscalizadas, ocultação do sujeito passivo, do real comprador, do real vendedor ou do responsável pela operação, e, também por isso, lá propus o cancelamento do Auto de Infração.

E se não é possível concluir que lá houve ocultação, também não é possível concluir que aqui houve cessão de nome.

Eis a íntegra do voto, na parte em que trata do mérito da discussão:

Do mérito da discussão – ocultação do sujeito passivo

No que diz respeito ao mérito da discussão posta no presente processo, antes de analisarmos as contrarrazões trazidas pelas Recorrentes 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.

Conforme já relatado, o presente Auto de Infração foi lavrado pela Fiscalização para aplicação da multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas, prevista no § 3º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, tendo em vista que: (i) restou constatada a ocultação das reais adquirentes das mercadorias (GRB Comércio de Equipamentos Ltda e RACCO Equipamentos e Serviços EIRELI) nas declarações de importação registradas por conta própria pela ADS Comércio e Importação e Exportação EIRELI, hipótese essa tipificada no inciso V do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, que, nos termos do § 1º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, enseja a aplicação da penalidade de perdimento; e (ii) as mercadorias não puderam ser alcançadas, uma vez que já haviam sido revendidas ou consumidas.

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.

...

§ 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.

...

Ou seja, a Fiscalização acusa a ADS, que registrou as declarações de importação como sendo por conta própria, de ter cedido seu nome para ocultar as reais adquirentes das mercadorias importadas, no caso a GRB e a RACCO.

Após tratar sobre os fundamentos legais para a execução da ação fiscal, que abrangeu um apanhado teórico sobre (i) motivação fiscal, (ii) despacho de importação, (iii) procedimentos especiais, (iv) tipo da infração “ocultação do sujeito passivo”, (V) configuração da infração “ocultação do sujeito passivo” e (vi) requisitos e condições para a realização de operações de importação por conta e ordem de terceiro e por encomenda, a Fiscalização expressa, a partir do tópico 3

do seu Relatório Fiscal (e-fls. 31 e ss.), as razões pelas quais entende que a ADS atuou no comércio exterior em nome da GRB e da RACCO.

Ao dispor nesse tópico 3 sobre a empresa fiscalizada (ADS), a Fiscalização nos revela alguns dados interessantes:

- a ADS, a GRB e a RACCO possuem o mesmo endereço cadastral, com diferença apenas na sala;
- a ADS não possui local para armazenamento de mercadorias;
- a GRB e a RACCO são as únicas adquirentes das mercadorias importadas pela ADS;
- o dirigente acionista da ADS, Leonardo Tadeu Dutra da Silva, já foi sócio administrador da GRB e membro do conselho de administração da RACCO;
- Fernando Tadeu Dutra da Silva é o responsável legal pela GRB e pela RACCO, além de ser o fundador e o administrador da principal empresa exportadora de mercadorias para a ADS (W Select Products INC – EUA);
- Paula Tadeu Dutra da Silva já foi dirigente acionista da ADS, sócia administradora da GRB e diretora da RACCO;
- Maria Antônia Dutra da Silva é sócia da GRB e já foi sócia da ADS e sócia gerente da RACCO;
- a ADS, a GRB e a RACCO possuem o mesmo contador;
- a ADS não possui funcionários;
- a ADS, a GRB e a RACCO possuem o mesmo número de telefone; e
- a ADS é optante pelo regime de tributação de lucro real e a GRB e a RACCO são optantes pelo regime de tributação de lucro presumido.

No tópico 4 do Relatório Fiscal, a Fiscalização descreve a motivação e o conteúdo de todas as intimações feitas para a ADS durante o desenrolar da ação fiscal.

No tópico 5, a Fiscalização resgata uma autuação sofrida pela RACCO no ano de 2017 (PAF nº 10611.720.036/2017-25), relativa ao período de 01/2012 a 12/2015, onde foi exigido o IPI devido pela venda no mercado interno de mercadorias que haviam sido importadas por conta própria pela RACCO. Segundo a Fiscalização, a RACCO não recolhia qualquer IPI relativo à revenda no mercado interno das mercadorias por ela importadas.

Já no início do tópico 6, que trata da apuração fiscal propriamente dita, a Fiscalização antecipa sua conclusão de que a interposição da ADS entre o exportador e as reais adquirentes (GRB e RACCO) foi motivada pelo desejo do grupo RACCO de não pagar o IPI pela revenda no mercado interno das mercadorias importadas:

Conforme será demonstrado na sequência desse Relatório Fiscal, após essa autuação e para que o GRUPO RACCO permanecesse sem impacto financeiro com incidência do IPI na saída, ou seja, venda de seus produtos para os consumidores finais, a empresa, ADS, passa a atuar como importadora e a revender a totalidade das mercadorias importadas, objeto dessa fiscalização, para a GRB, e para a RACCO.

Ainda nesse tópico 6, a Fiscalização analisa os números relativos às importações registradas pela ADS no período fiscalizado e faz os seguintes apontamentos:

- as importações somam R\$ 3.509.233,78 (valor obtido a partir das declarações de importação);
- as importações, acrescidas dos tributos e demais despesas aduaneiras, somam R\$ 5.940.727,31 (valor obtido a partir das notas fiscais de entrada);
- as vendas para a GRB e a RACCO, que incluem *“a parte do ICMS diferido na importação e, em determinados casos (CFOP 5403), o imposto estadual incidente na condição de substituto tributário de operações sujeitas ao regime de substituição tributária, além das próprias contribuições sociais sob o faturamento”*, somam R\$ 7.592.550,56 (valor obtido a partir das notas fiscais de saída); e
- as vendas da GRB e da RACCO no mercado interno somam R\$ 15.901.307,53 (valor obtido a partir das notas fiscais de saída).

Além disso, a Fiscalização refere que *“a ADS acumulou prejuízos consecutivos em 2016 (-91.511,70), 2017 (-319.563,03), 2018 (-327.565,63) e 2019 (-157.688,48)”*, o que fez com que a empresa, optante pelo lucro real, tivesse um recolhimento do IRPJ apenas no ano de 2020, no valor de R\$ 1.978,04.

As outras empresas do grupo, GRB e RACCO, que efetivamente revendem as mercadorias no mercado interno e, por isso, são lucrativas, são optantes pelo lucro presumido.

Outro ponto relevante trazido pela Fiscalização nesse tópico 6 diz respeito à fatura comercial relativa à DI nº 21/0439153-8, registrada por conta própria da ADS no ano de 2021, que traz em seu corpo o CNPJ da RACCO.

Para finalizar esse tópico 6, a Fiscalização demonstra, de forma aparentemente amostral, que a GRB e a RACCO realizavam depósitos na conta da ADS em valores similares e próximos aos dias dos pagamentos dos contratos de câmbio.

Diante desse quadro até aqui apresentado, a Fiscalização conclui que a GRB e a RACCO eram as reais responsáveis pela negociação, pelo pagamento e pela importação das mercadorias, tendo a ADS sido interposta nessa relação para propiciar a sonegação de tributos, em especial de IPI.

Tudo isso acaba evidenciando que a RACCO, juntamente com a outra empresa do mesmo sócio administrador (Sr. FERNANDO TADEU DUTRA DA

SILVA, CPF 004.676.036-93, a GRB, sejam as reais responsáveis pela negociação, pelo pagamento e pela importação das mercadorias sob análise fiscal.

Ora, porque as empresas, RACCO e GBR, únicas adquirentes das mercadorias importadas pela ADS, não importaram diretamente para revender aos seus consumidores, clientes finais, e dali tirar o lucro, como uma empresa importadora tradicional?

O intuito era claro: sonegação de tributos, em especial IPI. Ao interpor uma pessoa, nesse caso, a ADS, as reais importadoras, GRB COMÉRCIO DE EQUIPAMENTOS LTDA, CNPJ Nº 10.787.095/0001-99, e RACCO EQUIPAMENTOS E SERVIÇOS EIRELI, CNPJ Nº 20.275.749/0001-59, não desejavam ser equiparadas a industrial, o que lhes importava não apenas o recolhimento do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI nas saídas de bens, mas também obrigações acessórias adicionais, inclusive a apresentação de declarações fiscais e a escrituração dos livros de apuração do IPI. Da mesma forma, o Pis/Pasep e a Cofins eram concentrados apenas nas saídas do aparente importador, a ADS (a incidência destes tributos é monofásica na NCM analisada nesta ação fiscal), não incidindo nas saídas dos próximos elos da cadeia, a GRB COMÉRCIO DE EQUIPAMENTOS LTDA, CNPJ Nº 10.787.095/0001-99, e a RACCO EQUIPAMENTOS E SERVIÇOS EIRELI, CNPJ Nº 20.275.749/0001-59.

Quanto à legislação do IPI, verifica-se que esta equipara expressamente o importador à industrial conforme do Decreto nº 7.212/2010 (Regulamento do IPI) abaixo transcritos:

Decreto nº 7.212/2010 (Regulamento do IPI)

Art. 9º. Equiparam-se a estabelecimento industrial:

I - os estabelecimentos importadores de produtos de procedência estrangeira, que derem saída a esses produtos (Lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, inciso I);

Assim, como demonstrado ao longo desse Relatório Fiscal, a utilização da ADS, como importadora e adquirente declarada, ocultou os reais adquirentes e beneficiários das importações fiscalizadas (RACCO e GRB), impedindo a equiparação dos mesmos a estabelecimentos industriais com a consequente incidência do IPI nas saídas dessas mercadorias importadas para os clientes finais, onde, obviamente, os preços são substancialmente maiores (valores grifados nos exemplos abaixo).

No tópico 7, intitulado Conclusão, a Fiscalização sistematiza as conclusões já expressadas para dizer que a ADS cedeu seu nome para a realização das importações com a intenção de ocultar as reais adquirentes e beneficiárias das operações de comércio exterior, a GRB e a RACCO, objetivando a quebra da cadeia do IPI.

No tópico 8, a Fiscalização explica que, diante da impossibilidade de alcançar as mercadorias importadas, por já terem sido revendidas ou consumidas, deixou de aplicar a penalidade de perdimento e aplicou a multa substitutiva, equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias.

No tópico 10, a Fiscalização, com base no inciso I do art. 95 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, traz para o processo, como responsáveis solidárias, a GRB e a RACCO.

Por fim, no tópico 11, a Fiscalização noticia a formalização de uma representação fiscal para fins penais com base em dois fatos em tese ocorridos:

- falsidade ideológica da declaração de importação – falsa declaração do sujeito passivo (art. 299 do Código Penal); e
- quebra da cadeia do IPI – crime contra a ordem tributária (art. 1º, inciso I, da Lei nº 8.137, de 1990).

A DRJ, por sua vez, manteve hígido o lançamento fiscal por considerar que a importação, quando materialmente destinada a terceiro mediante a prestação de informação falsa na declaração de importação, configura infração punível com a pena de perdimento das mercadorias, casos nos quais têm-se que a interposição fraudulenta é considerada dano ao Erário.

Para a DRJ, “nas circunstâncias ora tratadas (ocultação e/ou interposição fraudulenta), admite-se, inclusive, que a prova possa ser produzida por um conjunto de indícios baseado em elementos objetivos, não apenas de natureza documental, mas também em ilações, lógicas e razoáveis, fundadas em informações demonstráveis acerca de outros fatos capazes de indicar, com grau de certeza consistente, a efetiva existência do quanto se intenta provar. Foi o que a fiscalização fez ao trazer os diversos elementos e constatações já relatados que concatenados evidenciam que as mercadorias adquiridas pela ADS tinham destinação prévia às outras empresas do grupo (RACCO e GRB) com o intuito de sonegação de tributos, em especial o IPI”.

Quanto ao dolo ou à simulação, elementos necessários para o preenchimento do tipo previsto no inciso V do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, a DRJ conclui que *“restou comprovado que as reais adquirentes e beneficiárias ocultas das importações fiscalizadas (RACCO e GRB) utilizaram-se da ADS, importadora e adquirente declarada, para não figurarem como equiparadas a industrial, o que lhes importava não apenas o recolhimento do IPI nas saídas de bens, mas também as obrigações acessórias adicionais, inclusive a apresentação de declarações fiscais e a escrituração dos livros de apuração do IPI”.*

Essas, pois, são as razões postas nos autos que poderiam justificar a manutenção do lançamento feito pela Fiscalização.

Para combater essas razões, a ADS apresentou o Recurso Voluntário de e-fls. 910 a 955, onde procura contrapor as acusações com uma série de argumentos que buscam mitigar o peso das provas elencadas pela Fiscalização, bem como apontar

alguns equívocos de análise e de interpretação que teriam sido cometidos pela Fiscalização, os quais podem ser assim resumidos:

- o fato de a ADS estar localizada no mesmo imóvel em que estão localizadas as supostas reais adquirentes (GRB e RACCO) se explica pelo fato de que esse imóvel pertence, por herança, aos sócios das empresas ADS, RACCO e GRB, que são irmãos;
- a Receita Federal e o Poder Judiciário vêm entendendo que, em havendo identidade no quadro societário ou relação íntima de proximidade entre importador ostensivo e suposto real adquirente oculto, resta afastada o dolo específico de interpor, de ocultar, de fraudar o controle aduaneiro;
- a venda da totalidade das mercadorias importadas para a GRB e a RACCO, por si só, não tem o condão de comprovar a existência da infração de interposição fraudulenta de terceiros e do dolo específico de fraudar o controle aduaneiro;
- o fato de a Recorrente ter apurado prejuízo nos últimos anos não quer dizer que ela não possua capacidade econômico-financeira para operar no comércio exterior, ou que não tenha recursos próprios;
- os recursos utilizados para pagar as despesas com as operações de importação decorrem da sua receita operacional;
- como o contador é comum para as três empresas pertencente ao grupo familiar, o e-mail indicado na nota fiscal é o mesmo;
- não há provas da intenção de ocultar o real sujeito passivo;
- a ADS atua também em nome do exportador, entrepostando mercadorias importadas sem cobertura cambial para posterior negociação e nacionalização por terceiros interessados no mercado interno;
- analisando isoladamente as operações de importação e revenda da ADS, a margem de lucro remonta ao percentual de 40%, extremamente superior àquele previsto para uma prestação de serviços, e até mesmo superior à margem de lucro para uma importação direta com revenda no mercado interno;
- não faz sentido a acusação feita pela Fiscalização de que a ADS ocultou os reais adquirentes (RACCO e GRB), uma vez que todas as três empresas possuíam como sócio administrador e responsável legal a pessoa do Sr. Leonardo Tadeu Dutra da Silva e seus irmãos;
- a Alfândega do Porto de Santos já entendeu inexistir interposição fraudulenta de terceiros na hipótese em que se verifica que o importador ostensivo e o adquirente oculto pertencem ao mesmo sócio ou a familiar seu;

- conforme prevê a Solução de Consulta COSIT nº 158, de 24/09/2021, competiria à Fiscalização o ônus de provar a caracterização de interposição fraudulenta de terceiros, não somente apontar a vinculação societária de seu sócio administrador;
- a jurisprudência administrativa entende ser ônus da Fiscalização comprovar a origem dos recursos utilizados pela empresa importadora, através do cotejo do extrato bancário com a documentação contábil e fiscal da empresa, o que não foi feito no caso concreto;
- inexistente, no presente caso, a infração de interposição fraudulenta de terceiros, por ocultação do real sujeito passivo, por ausência de provas que subsidiem a referida acusação fiscal.

Embora alguns desses argumentos trazidos pela ADS possam fazer algum sentido quando vistos de forma isolada, eles não desconstruem o conjunto probatório trazido pela Fiscalização e nem afastam conclusão de que, nas importações analisadas nos autos, a ADS, a GRB e a RACCO atuaram como um grupo econômico e agiram para quebrar a cadeia do IPI. Há diversos elementos de prova que corroboram essa conclusão.

Não obstante, há algumas ponderações feitas pela ADS em voluntário que merecem uma reflexão e alguns comentários.

A primeira delas encontramos à e-fl. 943, mais especificamente nos parágrafos III.1.68 e III.1.69, quando a ADS defende que a acusação de quebra da cadeia do IPI não tem o condão de atrair a incidência do tipo infracional previsto no inciso V do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976.

III.1.68. Ainda quanto a acusação de quebra da cadeia do IPI, depreende-se que esse foi o único motivo apresentado pela Fiscalização Aduaneira, com vistas a tentar demonstrar o dolo específico de fraudar o controle aduaneiro, elemento subjetivo necessário para que reste caracterizada a infração de ocultação do real sujeito passivo, nos termos do art. 23, do DL nº 1.455/76.

III.1.69. Ocorre que, tal fato, por si só, não tem o condão de atrair a incidência do tipo infracional previsto no art. 23, do DL nº 1.455/76, isso porque foi a Recorrente (ADS), que assumiu todo o risco comercial do negócio jurídico e não suas adquirentes no mercado interno.

E tem razão a ADS nesse ponto.

Já tive a oportunidade de me manifestar no voto vencedor do Acórdão nº 3402-012.377 que a comprovação de que a ocultação do sujeito passivo teve como objetivo a quebra da cadeia do IPI é despicienda para fins de preenchimento do tipo infracional previsto no inciso V do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, uma vez que o texto legal exige a comprovação de uma fraude que leva à ocultação ou de uma simulação que propicia a ocultação, e não de uma fraude

que seria o resultado esperado ou a motivação da ocultação. Em outras palavras, a fraude ou simulação de que trata o inciso V do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, é um ato antecedente da ocultação, e não consequente.

Reproduzo excerto do referido voto vencedor:

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

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

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

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

Outro ponto importante a ser explorado é a afirmação feita pela ADS no parágrafo III.1.69, acima reproduzido, de *“que assumiu todo o risco comercial do negócio jurídico e não suas adquirentes no mercado interno”*. Dito de outra forma, a ADS está dizendo que foi ela quem adquiriu as mercadorias no exterior, e não a GRB ou a RACCO.

Se isso corresponde aos fatos ou não, não temos como saber, uma vez que esse aspecto sequer foi ventilado pela Fiscalização em seu Relatório Fiscal apresentado às e-fls. 17 a 80, embora ele seja fundamental para que possamos compreender se a modalidade de importação registrada na declaração de importação corresponde àquela efetivamente praticada, e, por consequência, para que possamos concluir se houve ou não a ocultação de que trata o inciso V do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976.

Sobre as modalidades de importação e a necessidade de se compreender o papel de cada pessoa envolvida na operação de importação, reproduzo excerto do voto vencedor do Acórdão nº 3402-012.377¹, de minha lavra:

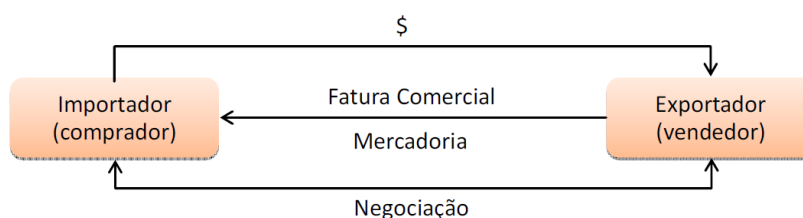
Das modalidades de importação

Após uma relevante evolução legislativa observada a partir do ano de 2001, que buscou mitigar a atuação de empresas sem capacidade econômica e operacional no comércio exterior, chegamos no ano de 2006 com três modalidades de importação permitidas e disciplinadas pela nossa legislação: a importação por conta própria, a importação por conta e ordem de terceiro e a importação por encomenda.

De forma bastante resumida e direta, a **importação por conta própria** é aquela modalidade de importação em que a pessoa que adquire a mercadoria no exterior é a mesma que registra a declaração de importação.

Nessa modalidade de importação, o importador é o comprador (adquirente) da mercadoria no exterior, sendo ele sujeito passivo da obrigação tributária na condição de contribuinte.

A figura a seguir mostra como se dá uma importação por conta própria:



O conceito de **importação por conta e ordem de terceiro**, por sua vez, pode ser obtido a partir do disposto no art. 2º da Instrução Normativa RFB nº 1.861/2018:

Art. 2º Considera-se operação de importação por conta e ordem de terceiro aquela em que a pessoa jurídica importadora é contratada para promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria de procedência estrangeira adquirida no exterior por outra pessoa, física ou jurídica.

¹ Em relação ao conteúdo do excerto reproduzido, observo que a Lei Complementar nº 227, de 2026, alterou os arts. 31 e 32 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, e inverteu a sujeição passiva em uma importação por conta e ordem de terceiro, fazendo com que, diferentemente do que vigia quando da lavratura do voto vencedor do Acórdão nº 3402-012.377, o adquirente da mercadoria no exterior passe a ser tratado como contribuinte e aquele que registra a declaração de importação como responsável solidário.

Art.31 - É contribuinte do imposto: I - o importador, assim considerada qualquer pessoa que promova a entrada de mercadoria estrangeira no Território Nacional; (...) Parágrafo único. Na importação por conta e ordem de terceiro, quem promove a entrada de bens materiais de procedência estrangeira no território nacional é o adquirente dos bens no exterior.

Art . 32. É responsável pelo imposto: (...) Parágrafo único. É responsável solidário: (...) III - a pessoa que registra, em seu nome, a declaração de importação de bens de procedência estrangeira adquiridos no exterior por outra pessoa; e

§ 1º Considera-se adquirente de mercadoria de procedência estrangeira importada por sua conta e ordem a pessoa, física ou jurídica, que realiza transação comercial de compra e venda da mercadoria no exterior, em seu nome e com recursos próprios, e contrata o importador por conta e ordem referido no caput para promover o despacho aduaneiro de importação.

§ 2º O objeto principal da relação jurídica de que trata este artigo é a prestação do serviço de promoção do despacho aduaneiro de importação, realizada pelo importador por conta e ordem de terceiro a pedido do adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem, em razão de contrato previamente firmado, que poderá compreender, ainda, outros serviços relacionados com a operação de importação, como a realização de cotação de preços, a intermediação comercial e o pagamento ao fornecedor estrangeiro.

...

Note-se que, nessa modalidade de importação, aquele que registra a declaração de importação (importador por conta e ordem) o faz em relação a uma mercadoria que pertence a outra pessoa (adquirente), que a adquiriu (comprou) junto a um vendedor no exterior.

A compra e venda da mercadoria ocorre entre o adquirente e o vendedor no exterior, sendo o importador por conta e ordem contratado pelo real adquirente da mercadoria tão somente para formalizar e registrar a importação junto à RFB, podendo essa contratação ocorrer, inclusive, depois de a mercadoria já se encontrar em território brasileiro (ou seja, após a ocorrência do elemento espacial do fato gerador, que é a entrada da mercadoria em território nacional).

Dessarte, a relação existente entre o adquirente e o importador por conta e ordem é uma relação de prestação serviço (para registro da declaração de importação). Não ocorre, entre eles, qualquer compra e venda de mercadoria.

Nessa modalidade de importação, o adquirente da mercadoria importada por sua conta e ordem, além de ser o comprador da mercadoria no exterior, também assume a condição de sujeito passivo da obrigação tributária, nos termos do disposto na alínea “c” do parágrafo único do art. 32 do Decreto-Lei nº 37, de 1966:

Art. 32. É responsável pelo imposto:

...

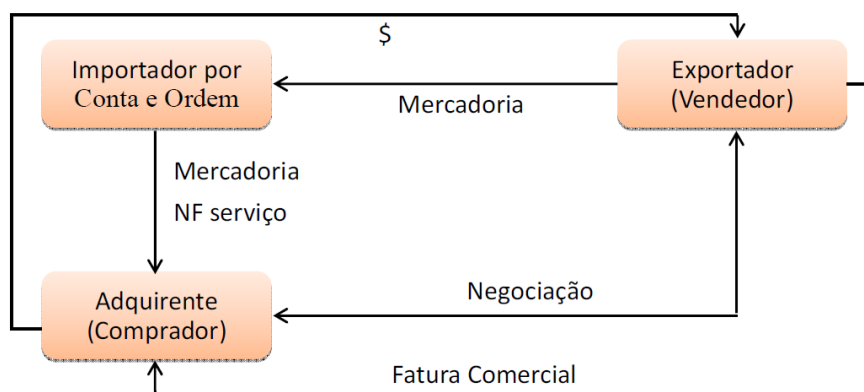
Parágrafo único. É responsável solidário:

...

c) o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora;

O importador por conta e ordem, por sua vez, ao registrar a declaração de importação, também é levado para o polo passivo da obrigação tributária.

De forma objetiva, a representação mais simples para uma importação por conta e ordem de terceiro seria a seguinte:



Em termos conceituais, a **importação por encomenda** ocorre quando uma pessoa adquire uma mercadoria no exterior e registra a declaração de importação, motivada pelo compromisso assumido por outra pessoa de comprar dela essa mercadoria. É isso que podemos extrair do art. 3º da Instrução Normativa RFB nº 1.861/2018:

Art. 3º Considera-se operação de importação por encomenda aquela em que a pessoa jurídica importadora é contratada para promover, em seu nome e com recursos próprios, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria de procedência estrangeira por ela adquirida no exterior para revenda a encomendante predeterminado.

§ 1º Considera-se encomendante predeterminado a pessoa, física ou jurídica, que contrata o importador por encomenda referido no caput para realizar a transação comercial de compra e venda de mercadoria de procedência estrangeira a ser importada, o despacho aduaneiro de importação e a revenda ao próprio encomendante predeterminado.

§ 2º O objeto principal da relação jurídica de que trata este artigo é a transação comercial de compra e venda de mercadoria nacionalizada, mediante contrato previamente firmado entre o importador por encomenda e o encomendante predeterminado, podendo este participar ou não das operações comerciais relativas à aquisição da mercadoria no exterior.

...

A leitura desse art. 3º deixa muito claro que, na importação por encomenda, ao contrário do que ocorre na importação por conta e ordem de terceiro, aquele que registra a declaração de importação (importador por encomenda) é, de fato, a pessoa que adquire (compra) a mercadoria no

exterior, assumindo todos os riscos para fazer vir essa mercadoria para o País. A mercadoria pertence ao importador por encomenda até que seja entregue ao encomendante predeterminado.

O que temos aqui, de fato, são duas operações de compra e venda: uma que ocorre entre o encomendante predeterminado e o importador por encomenda e outra que ocorre entre o importador por encomenda e o vendedor no exterior.

Por isso a relação existente entre o importador por encomenda e o encomendante predeterminado se diferencia tanto da relação existente entre o importador por conta e ordem e o adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem. Enquanto a importação por conta e ordem pressupõe uma relação de serviço entre os atores nacionais envolvidos (adquirente e importador por conta e ordem), a importação por encomenda revela uma relação negocial de compra e venda de mercadoria entre o encomendante e o importador por encomenda, que, inclusive, responde frente ao encomendante por qualquer problema com a mercadoria ou por qualquer inadimplemento.

Nessa modalidade de importação, o importador por encomenda é quem efetivamente compra (adquire) a mercadoria no exterior, e, por isso, é chamado para responder pelo crédito tributário na condição de sujeito passivo contribuinte.

O encomendante, por sua vez, por opção do legislador, apesar de não participar diretamente da aquisição da mercadoria no exterior, é chamado para responder pelo crédito tributário na condição de sujeito passivo responsável solidário, conforme expresso na alínea “d” do parágrafo único do art. 32 do Decreto-Lei nº 37, de 1966:

Art . 32. É responsável pelo imposto:

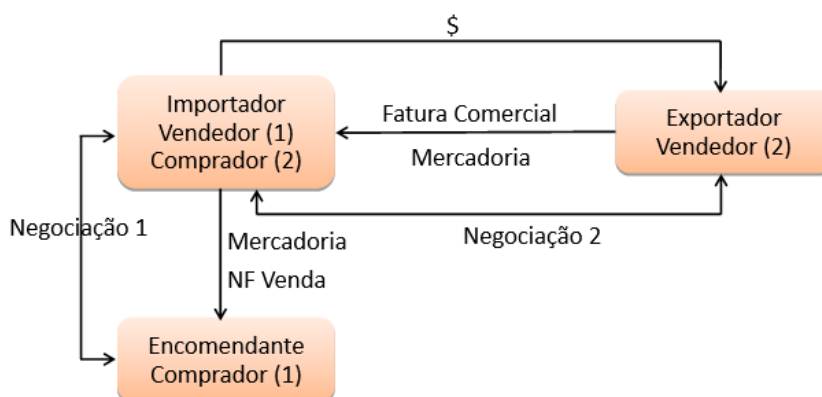
...

Parágrafo único. É responsável solidário:

...

d) o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora.

A figura a seguir mostra como ocorre essa modalidade de importação:



Como se percebe dos conceitos acima explorados, a identificação da modalidade de importação praticada em determinada operação depende, fundamentalmente, da compreensão do papel dos atores envolvidos, especialmente da identificação das operações de compra e venda realizadas, e dos compradores e vendedores.

Se aquele que adquire a mercadoria no exterior registra a declaração de importação, estamos diante de uma importação por conta própria.

Se aquele que adquire a mercadoria no exterior contrata um terceiro para registrar a declaração de importação, estamos diante de uma importação por conta e ordem.

Se aquele que adquire a mercadoria no exterior, e registra a declaração de importação, o faz em razão de um contrato de compra e venda com um encomendante predeterminado, estamos diante de uma importação por encomenda.

Observe-se que, nos conceitos estabelecidos, não mencionamos a questão que envolve a origem dos recursos utilizados na operação de importação. E não mencionamos porque, conceitualmente, não é isso que define a modalidade de importação.

Não estamos dizendo, com isso, que a origem dos recursos não seja um fator importante para a identificação da modalidade de importação. Ela é, tanto que a lei trouxe, no art. 27 da Lei nº 10.637, de 2002, uma presunção nesse sentido:

Art. 27. A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

Também o § 2º do art. 23 do decreto-Lei nº 1.455, de 1976, traz uma presunção de ocultação quando não há a comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados:

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

O que estamos querendo dizer é que, não obstante a origem dos recursos seja uma informação importante, que nos ajuda a entender como se deu a operação de importação, não é ela que, conceitualmente, define a modalidade de importação.

No caso dos autos, a Fiscalização acusa a ADS de ter ocultado a GRB e a RACCO, mas não avança em sua análise para identificar o papel de cada uma dessas empresas nas operações de importação fiscalizadas.

Quem adquiriu as mercadorias no exterior? A relação existente entre a ADS e as supostas ocultadas é uma relação de serviço ou de compra e venda? A ocultação teria se dado dentro de uma importação por conta e ordem ou dentro de uma importação por encomenda?

Não há respostas nos autos para essas perguntas.

Na realidade, a Fiscalização, em que pese tenha identificado as pessoas em tese ocultadas (GRB e RACCO), trabalhou apenas com presunções (indícios) no presente processo.

Embora o conjunto indiciário levantado pela Fiscalização seja robusto o suficiente para que possamos concluir que houve quebra da cadeia de IPI, não me parece ser possível afirmarmos que a ADS não é a real adquirente das mercadorias no exterior.

Se estivéssemos tratando aqui de empresas não relacionadas, não teria dúvidas, a partir do conjunto probatório apresentado pela Fiscalização, em presumir (presunção do homem) que ADS não é a real adquirente das mercadorias no exterior.

Mas aqui estamos tratando de empresas de um mesmo grupo familiar, que dividem um mesmo espaço. Os indícios trazidos pela Fiscalização apontam um problema, mas deixam lacunas que precisariam ser preenchidas para que pudéssemos levar adiante a acusação de ocultação dos reais adquirentes.

Quando lidamos com um grupo econômico que busca a quebra da cadeia do IPI, há uma sutileza que precisa ser muito bem compreendida.

Imaginemos uma empresa A que resolve atuar na importação de mercadorias para revenda no mercado interno e que tem o forte propósito de não recolher o IPI por essa revenda. Essa empresa A estabelece, então, duas possibilidades para quebrar a cadeia do IPI, ambas envolvendo a constituição de uma empresa B.

Na primeira possibilidade, a empresa B se presta tão somente a registrar as declarações de importação e a repassar as mercadorias para serem comercializadas pela empresa A, real adquirente das mercadorias no exterior. Aqui estamos, sem dúvida, diante de uma importação por conta e ordem de

terceiro, com ocultação do sujeito passivo caso a empresa A não seja identificada na declaração de importação.

Na segunda possibilidade, a empresa B se presta a receber, sem agregação de margem de lucro, as mercadorias importadas pela empresa A, real adquirente das mercadorias no exterior, e a revendê-las no mercado interno. Nesse caso, embora tenhamos uma quebra da cadeia do IPI, não podemos dizer que exista um problema de comércio exterior a ser resolvido. A empresa A, real adquirente das mercadorias no exterior, registrou as declarações de importação em seu nome e repassou as mercadorias para a empresa B, que não as adquiriu no exterior e nem as encomendou.

Mas mesmo que pudéssemos presumir que a ADS ocultou a GRB e a RACCO nas importações que foram objeto de fiscalização, ainda assim teríamos um ponto a ser superado para a aplicação da multa substitutiva à penalidade de perdimento proposta pela Fiscalização: o tipo previsto no inciso V do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, exige, para fins de aplicação da penalidade, a ocultação mediante fraude ou simulação.

E esse ponto foi destacado não só no Recurso Voluntário apresentado pela ADS, mas também nos Recursos Voluntários apresentados pela GRB e pela RACCO. Reproduzo, a seguir, excerto do Recurso Voluntário da ADS, que consta, nos mesmos termos, nos Recursos Voluntários da GRB e da RACCO:

III.2.3. Consoante destacado pelo Conselheiro do CARF João Carlos Cassuli em voto acolhido pela 2ª Turma da 4ª Câmara da 3ª Seção: “***não basta a ‘ocultação pura e simples’, essa ocultação deve ser qualificada pela fraude ou pela simulação, para que se qualifique como dano ao erário para os fins do art. 23, V, do DL nº 1.455/76.***” (cf. **Acórdão nº 3402002.2275**, da 2ª Turma da 4ª Câm. da 3ª Seção do CARF no Proc. nº 10983.721008/2012-92, em sessão de 28/01/2014, Rel. Cons. Des. João Carlos Cassuli, Grifo nosso).

III.2.4. Com efeito, a interposição fraudulenta **exige** a comprovação da **fraude** ou **simulação**, cujo **dolo não pode ser presumido**, mas provado por elementos seguros de prova que não permitam qualquer dúvida, indagação ou divergência, pois não é possível abstrair o elemento subjetivo, nem desprezar a boa-fé.

Embora a Fiscalização tenha deixado claro, em várias passagens do seu Relatório Fiscal, que a motivação da ocultação teria sido a quebra da cadeia do IPI, ela não explora, de forma expressa, o tipo previsto no inciso V do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, para demonstrar o seu preenchimento.

Esse movimento foi feito pela DRJ, por sua vez, que concluiu que o tipo estaria preenchido a partir da constatação de que houve a intenção de quebra da cadeia do IPI:

Finalmente, há que se afastar igualmente as alegações de que, não tendo sido comprovado o dolo nem a simulação, não tem como a autuação subsistir.

Conforme já mencionado nesse voto, a fraude e a simulação nos casos de interposição fraudulenta de terceiros na importação não se estabelecem a partir de um único ato em si, posto que, na quase totalidade das situações relativas a esse ilícito, os diversos atos, quando vistos de forma isolada, apresentam-se material e formalmente corretos. A ilicitude só é detectável a partir da análise em conjunto de todos os atos e dos seus resultados em concreto.

No Direito Brasileiro, o conceito de simulação, em que pese inserir-se na Teoria Geral do Direito, encontra-se positivado no Código Civil em vigor:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

(...)

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

(...)

A simulação, segundo Alberto Xavier, “é um caso de divergência entre a vontade (vontade real) e a declaração (vontade declarada) procedente de acordo entre o declarante e o declaratório e determinada pelo intuito de enganar terceiros.” A característica fundamental do negócio simulado é a divergência intencional entre a vontade e a declaração. Há, na verdade, oposição entre o pretendido e o declarado. As partes desejam mera aparência do negócio e criam ilusão de existência. Os contraentes pretendem criar aparência de um ato, para assim surgir aos olhos de terceiros.

Washington de Barros Monteiro ensina que a doutrina distingue duas espécies de simulação: a absoluta e a relativa. É absoluta quando a declaração de vontade exprime aparentemente um ato jurídico, não sendo intenção das partes efetuar ato algum (“colorem habens, substantiam vero minam”). É relativa quando efetivamente há intenção de realizar algum ato jurídico, mas este é de natureza diversa daquele que de fato se pretende ultimar (“colorem habens si, substatiam vero alteram”). (Curso de Direito Civil, Vol. 1, Ed. Saraiva, 1993, p. 209).

No âmbito do direito tributário, são encontradas situações que suscitam a simulação da segunda espécie, ou seja, a relativa.

Inobstante, a prova da simulação é uma tarefa trabalhosa, em decorrência da própria natureza dos atos simulados, que são praticados justamente

para ludibriar, buscando esconder os atos efetivos. Dessa forma, dificilmente haverá prova direta da verdadeira motivação que norteou os atos praticados, sendo o conjunto probatório, por excelência, indiciário, indireto, colhido nas circunstâncias do ambiente no qual o ato ou negócio foi produzido.

A comprovação material é passível de ser produzida não apenas a partir de uma prova única, concludente por si só, mas também como resultado de um conjunto de indícios que, isoladamente nada atestam, mas, agrupados, têm o condão de estabelecer de forma inequívoca uma dada situação de fato.

Portanto, a prova indireta, resultante da soma de indícios convergentes, é meio idôneo para referendar exigências tributárias. Em outras palavras, se os fatos relatados pelo fisco forem convergentes, vale dizer, se todos levarem ao mesmo ponto, a prova estará feita.

No caso em apreço restou comprovado que as reais adquirentes e beneficiárias ocultas das importações fiscalizadas (RACCO e GRB) utilizaram-se da ADS, importadora e adquirente declarada, para não figurarem como equiparadas a industrial, o que lhes importaria não apenas o recolhimento do IPI nas saídas de bens, mas também as obrigações acessórias adicionais, inclusive a apresentação de declarações fiscais e a escrituração dos livros de apuração do IPI.

Diante dos vários elementos externados e da ausência de apresentação, por parte da impugnante, de provas hábeis a refutá-los, resta configurada a hipótese de interposição fraudulenta de terceiros, o que legitima a exigência fiscal ora atacada. Não havendo que se falar, portanto, em aplicação de multa por declaração inexata.

Mas já vimos que a fraude ou simulação que preenchem o tipo previsto no inciso V do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, são aquelas que objetivam (e, portanto, antecedem) a ocultação, e não aquelas que resultam (e, portanto, sucedem) da ocultação, de tal sorte que a quebra da cadeia do IPI não está apta a justificar a aplicação da multa substitutiva à penalidade de perdimento feita pela Fiscalização.

Não obstante, há no Relatório de Fiscalização, no tópico em que é abordada a ocorrência, em tese, de crime, uma referência à falsidade ideológica da declaração de importação que poderia caracterizar uma fraude/simulação antecedente à ocultação.

Ao proceder da forma exaustivamente detalhada nesse relatório, os responsáveis incorreram, em tese, em crime de falsidade ideológica, nos termos do art. 299 do Decreto Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1.940 (Código Penal), e no crime contra a ordem tributária, nos termos do art. 1º, inciso I da Lei nº 8.137 de 27 de dezembro de 1990:

Código Penal

Art. 299 - Omitir, em documento público ou particular, declaração que dele devia constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que devia ser escrita, com o fim de prejudicar direito, criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante:

Pena - reclusão, de um a cinco anos, e multa, se o documento é público, e reclusão de um a três anos, e multa, se o documento é particular.

Lei no 8.137 de 1990

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

No caso concreto, o documento objeto de falsidade, possui caráter particular (Declaração de Importação-DI) e a declaração falsa ou diversa daquela que deveria estar escrita em tal documento diz respeito precisamente à falsa declaração do sujeito passivo, ou seja, a ocultação do verdadeiro responsável e beneficiário da operação e adquirente das mercadorias.

Mas mesmo que essa falsidade tivesse sido trazida à baila para justificar o preenchimento do tipo, o argumento não prosperaria.

Isso porque não me parece razoável admitirmos, como querem alguns, que a fraude referida no tipo infracional possa ser comprovada pelo simples fato de que os sujeitos não foram indicados na declaração de importação, ou foram indicados de forma incorreta.

Observe-se que não indicar os sujeitos na declaração de importação é o que caracteriza a ocultação. Se entendêssemos que apenas isso já seria suficiente para caracterizar a fraude, teríamos que fazer a seguinte associação lógica: fraude = não indicação dos sujeitos na declaração de importação = ocultação. E isso nos levaria ao seguinte resultado: ocultação mediante fraude = ocultação mediante ocultação, o que não faz qualquer sentido.

Diante do exposto, entendo que não há nos autos elementos de prova suficientes para que nos permitam afirmar que houve, nas importações fiscalizadas, ocultação do sujeito passivo, do real comprador, do real vendedor ou do responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, razão pela qual dou provimento aos Recursos Voluntários para cancelar o Auto de Infração.

Deixo de analisar a sujeição passiva da GRB e da RACCO por já ter encaminhado o voto no sentido de dar provimento aos Recursos Voluntários.

Dessa forma, entendo que a Fiscalização não logrou êxito em comprovar que houve a cessão de nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas ao acobertamento dos reais beneficiários, de tal sorte que o provimento do Recurso Voluntário e o cancelamento do Auto de Infração são medidas que se impõem.

Conclusão

Diante do exposto, voto por não reconhecer a ocorrência de prescrição intercorrente no presente processo e, no mérito, por dar provimento ao Recurso Voluntário para cancelar o Auto de Infração.

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaler Dornelles