



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10909.721036/2018-98</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3102-002.417 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	21 de maio de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	RAZÃO IMPORTADORA E DISTRIBUIDORA DE BIKE EIRELI E AMÉRICA IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO EIRELI
<b>RECORRIDA</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Obrigações Acessórias**

Data do fato gerador: 22/08/2017

IMPORTAÇÃO. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE. PENA DE PERDIMENTO. MULTA SUBSTITUTIVA.

A ocultação do real adquirente, na importação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, é punida com a pena de multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, quando esta não for localizada ou tiver sido consumida ou revendida, impossibilitando a aplicação da pena de perdimento.

INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO ADUANEIRA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. REAL ADQUIRENTE.

Respondem pela infração, conjunta ou isoladamente, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora, nos termos do artigo 95, inciso V, do Decreto-lei 37-66.

AUTO DE INFRAÇÃO. INCLUSÃO POSTERIOR DO RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO NO POLO PASSIVO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. MERO INCONFORMISMO.

A inclusão posterior do responsável solidário no polo passivo da autuação, nos casos em que verificada a pluralidades de sujeitos passivos, não implica nulidade do auto de infração, quando devidamente observado o direito ao contraditório e ampla defesa, sendo certo que o mero inconformismo da recorrente com a sua inclusão no polo passivo da autuação, ou quanto a sua responsabilização solidária no caso concreto, não gera por si só a nulidade da autuação, devendo as suas razões de insurgência serem apreciadas quando do julgamento do mérito do recurso.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário, afastar a preliminar de nulidade e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Fabio Kirzner Ejchel, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

## RELATÓRIO

Por bem narrar os fatos ocorridos, adoto o relatório contido na decisão proferida pela Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 03 (DRJ 03):

*Trata o presente processo de auto de infração lavrado para exigência de crédito tributário no valor R\$ 107.805,93, referente a multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas sujeitas à pena de perdimento por não terem sido localizadas, nos termos da previsão contida no Art. 23, V, § 1º e 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, de 07/04/1976.*

*Na Descrição dos Fatos, à fl. 05, consta:*

"[...]"

### **I-CONSIDERAÇÕES INICIAIS**

**RAZAO IMPORTADORA E DISTRIBUIDORA DE BIKE EIRELI, CNPJ 24.972.886/0001-01**, registrou em 22/08/2017, junto à ALF/Porto de Itajaí, as Declarações de Importação (DI's) nº. 17/1412001-7 e 17/1416811-7. Amparam a importação de patinetes elétricos e sua partes/peças fabricados na China. Figura como exportador na operação **MOVIDEO S.A.**, do Uruguai. O fabricante não foi informado.

*As mercadorias foram retidas em virtude da instauração de procedimento especial de controle aduaneiro.*

*Ao final, restou caracterizada a ocultação do sujeito passivo, do real comprador e responsável pela operação, mediante simulação. Infração esta punível com o perdimento da mercadoria, conforme previsto no Regulamento Aduaneiro, no inciso XXII do caput do artigo 689.*

*A parte que se pretendia manter recôndita é a empresa **AMERICA IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO EIRELI, CNPJ 25.134.543/0001-22.***

Por meio desse artifício, a empresa **AMERICA**, verdadeira adquirente das mercadorias, utilizando-se de interposta pessoa, in casu a **RAZAO**, ora atuada, pretendia **afastar obrigações tributárias principais e acessórias**, quais sejam: (1) **não figurar como contribuinte "equiparado a industrial"** e (2) **não se submeter a procedimentos fiscais de habilitação para atuar no comércio exterior**.

## **II - O PROCEDIMENTO ESPECIAL DE CONTROLE ADUANEIRO**

Os documentos instrutivos dos despachos aduaneiros, ou seja, as declarações de importação e respectivas faturas comerciais foram anexados, conforme DOC 01.

As operações em questão foram registradas por **RAZÃO IMPORTADORA E DISTRIBUIDORA DE BIKE EIRELI**, por sua conta própria, cujo detalhamento, será oportunamente exposto.

As DI's foram selecionadas para conferência aduaneira. No curso do despacho foram verificadas fundadas suspeitas de infração punível com o perdimento das mercadorias, a saber: **ocultação do sujeito passivo, do real adquirente ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação**.

Foi, assim, aplicado o **procedimento especial de controle aduaneiro** para as duas operações e a conseqüente retenção das mercadorias, conforme previsto no art. 68 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24/08/01, regulamentado pela IN RFB nº 1169/2011:

[...]

## **IV - OCULTAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO, DO REAL VENDEDOR E DO REAL COMPRADOR E RESPONSÁVEL PELA OPERAÇÃO, MEDIANTE FRAUDE OU SIMULAÇÃO, INCLUSIVE A INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE DE TERCEIROS**

[...]

Durante a conferência física das mercadorias ora importadas, identificaram-se produtos com a marca **'TWO DOGS'**.

De acordo com consulta ao registro de marcas no INPI, verifica-se que a marca TWO DOGS foi registrada pela empresa **ORDEM SUL IMPORTAÇÃO E COMÉRCIO EIRELI**, CNPJ 08.296.245/0001-10 (DOC 02).

A importação de produtos com marca registrada em nome de terceiros é indício de que pode estar havendo a ocultação do real adquirente das mercadorias. Chamou a atenção também o fato das duas DI's serem as primeiras importações da empresa **RAZÃO**. Enquanto que uma DI ampara a importação de patinetes, a outra trata da importação de peças e acessórios de reposição. Causa, no mínimo estranheza, o fato da primeira importação já contemplar peças de reposição.

[...]

Quando intimado a apresentar declaração informando como se deu a transação comercial internacional, desde seu início, contendo as informações das quantidades e valores acordados, anexando toda correspondência comercial trocada com o exportador, inclusive via correio eletrônico (e-mail), em resposta, a empresa alegou basicamente que as negociações comerciais deram-se através de skype e/ou whatsapp.

Ora, é inverossímil a versão apresentada. É notório o fato de que na atualidade grande parte das tratativas comerciais se dão por e-mail, devido ao baixo custo, rapidez e

facilidade no envio de documentos, que fazem prova para os envolvidos, diferentemente do meio defendido pelo investigado. Tal conduta se traduz em verdadeira recusa na apresentação de elementos necessários à análise das transações comerciais sob suspeita.

Como não foram comprovadas as tratativas para a importação dos produtos, os indícios de que o real adquirente era empresa diversa se solidificaram.

Intimado a informar qual a relação com a empresa ORDEM SUL, o importador respondeu, em resumo, que:

- Não há vínculos entre as empresas, somente relação comercial;
- A empresa **ORDEM SUL**, por meio do Instrumento Particular de Contrato de Compra e Venda, vendeu em **19/09/2016** a marca **TWO DOGS** para a empresa **TWO DOGS IMPORTAÇÃO E COMÉRCIO LTDA**;
- Além do Instrumento Particular de Contrato de Compra e Venda, a empresa **ORDEM SUL** cedeu e transferiu, mediante Termo de Cessão de Direitos, em **19/09/2016**, a marca **TWO DOGS** para a empresa **TWO DOGS IMPORTAÇÃO E COMÉRCIO LTDA**;
- Por sua vez, a empresa **TWO DOGS IMPORTAÇÃO E COMÉRCIO LTDA** firmou com a empresa **RAZÃO IMPORTADORA E DISTRIBUIDORA DE BIKE EIRELI** o Instrumento Particular de Contrato de Uso da Marca, na qual autoriza a empresa a utilizar a marca e licenciar a terceiros sua utilização;

Observando os documentos juntados em resposta ao Termo de Intimação, chama a atenção o fato de tanto o Termo de Cessão de Direitos quanto o Instrumento Particular de Contrato de Compra e Venda terem sido **emitidos na mesma data, 19/09/2016.**

De acordo com o Termo de Cessão de Direitos, a empresa **ORDEM SUL** cede a título gratuito, em definitivo, em caráter irrevogável e irretroatável os direitos patrimoniais relativos a marca **TWO DOGS** à empresa **TWO DOGS IMPORTAÇÃO E COMÉRCIO LTDA**. As firmas do cedente e dos cessionários estão reconhecidas em cartório, diferentemente do Instrumento Particular de Contrato de Compra e Venda, o qual cria obrigações entre as partes. O pagamento, conforme contrato, estava previsto para 19/09/2017, data posterior ao início do procedimento fiscal, levando a crer que tal documento é fictício.

#### **IV.1- DAS EMPRESAS ENVOLVIDAS**

Um dos contratos apresentados não representa a realidade dos fatos. Assim, efetuou-se pesquisa acerca da empresa **ORDEM SUL**.

A empresa **ORDEM SUL** foi constituída pelos sócios Tairone dos Passos e Eduardo Reis Felix Júnior. Tairone dos Passos é citado em diversas matérias na internet como um dos sócios responsáveis por trazer os patinetes elétricos da marca **TWO DOGS (DOC 03)**.

Ao consultar as DIRPF de Tairone dos Passos verificamos que:

- Adquiriu os 50% de seu sócio em 2014 por R\$300.000,00. O capital social integralizado era de R\$ 370.500,00 em 31/12/2014.
- Em 2015, consta empréstimo no valor de R\$ 80.000,00 para Marcos Antônio Fortuna, que é/foi sócio das seguintes empresas:

1. **AGUIMAX COMERCIO E DISTRIBUIÇÃO EIRELI**;
2. **RAZAO IMPORTADORA E DISTRIBUIDORA DE BIKE EIRELI**;

### 3. TWO DOGS IMPORTAÇÃO E COMERCIO LTDA;

- Em 22/03/2016 Tairone dos Passos vendeu a empresa **ORDEM SUL** para sua mãe, Maria Teresa Guerra dos Passos, pelo valor de R\$ 73.000,00. Esta somente veio informar na DIRPF de 2018 as quotas do capital social da **ORDEM SUL!**

Tairone dos Passos recebeu a título de distribuição de lucros e dividendos R\$ 425.000,00 em 2014 e R\$ 1.000.000,00 no ano de 2015. Informou ter vendido a empresa por meros R\$ 73.000 em março de 2016! O patrimônio líquido da empresa era de R\$ 2.168.680,22 no primeiro trimestre de 2016. Estes fatos levam a crer que a venda foi simulada.

Também causa estranheza constatar que Tairone dos Passos emprestou R\$ 80.000,00 para Marcos A. Fortuna, vez que é este quem, segundo documentos apresentados, está comprando, ou recebendo para uso, a marca **TWO DOGS**. O dono da marca vendendo a quem está lhe devendo dinheiro? Empréstimo que não foi quitado até 31/12/2017 segundo DIRPF 2018.

Marcos A. Fortuna somente informou as quotas das empresas **RAZÃO** e **TWO DOGS** em declaração retificadora do exercício 2017, transmitida em 12/03/2018, apesar de ter ingressado como sócio desde 18/05/2016 e 09/12/2014, respectivamente.

Ao efetuar pesquisa sobre as empresas em que Marcos A. Fortuna é/foi sócio, verificou-se que:

- A empresa **RAZÃO** teve seu endereço alterado para a Rua Alferes Poli, 2080 em 12/06/2017;
- A empresa **AGUIAMAX** foi estabelecida na rua Alferes Poli, 2080 de 2011 a 2016 e posteriormente de 08/06/2017 a 28/03/2018;

A empresa **ORDEM SUL**, apesar de estar cadastrada em endereço diverso, emitiu notas fiscais em que constavam o endereço da rua Alferes Poli, 2080 no campo de identificação do emitente. Vide exemplo:

[...]

Conforme captura de imagem do google street view, que data de fevereiro de 2016, verifica-se que a '**TWO DOGS**' estava localizada na rua Alferes poli, 2080:

[...]

Marcos A. Fortuna possuía como sócio na **AGUIAMAX**, Diego Vieira do Amaral, que também é seu sócio na empresa **TWO DOGS IMPORTAÇÃO E COMÉRCIO LTDA - ME**.

Diego, por sua vez, é o proprietário da empresa **AMERICA IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO EIRELI**, que também está estabelecida na rua Alferes Poli, 2080 desde 2016!

Hoje as empresas estão com o quadro social assim distribuído:

- **AGUIAMAX**, vendidas pelos sócios Marcos e Diego, atualmente em nome de Janaina Aparecida Soardi, esposa de Marcos. Esta não declarou as quotas da empresa em sua DIRPF.
- **RAZÃO**, em nome de Marcos;
- **AMERICA**, em nome de Diego;
- **TWO DOGS**, em nome de Marcos e Diego;

Todas estas empresas possuem em seu cadastro o telefone **3046-0337 (DOC 04)**, que consta no endereço eletrônico da **TWO DOGS** como telefone de contato:

[...]

Mas as 'coincidências' não param por aí. Ao consultar os trabalhadores informados na GFIP temos que o quadro das empresas **AMERICA** e **ORDEM SUL** era praticamente idêntico, pelo menos em determinado momento de funcionamento das empresas, como segue a título de exemplo:

[...]

Estes três trabalhadores também haviam sido admitidos na empresa **AGUIAMAX** poucos meses antes de serem admitidos nas empresas acima citadas.

Os fatos acima relatados demonstram que a declaração de Marcos A. Fortuna não condiz com a verdade quando informa que a relação entre a **RAZÃO** e **ORDEM SUL** é estritamente comercial.

#### **IV.2 - DA INTERPOSIÇÃO**

A empresa **ORDEM SUL** vinha importando patinetes elétricos na NCM 9506.99.00. Após exigência formulada pela RFB para que reclassificassem para a NCM 9503.00.10, Tairone dos Passos, na qualidade de sócio da empresa, formulou consulta (DOC 05) sobre a classificação fiscal dos patinetes em 2011, em que pretendia fosse mantida a NCM 9506.99.00.

Porém, conforme solução de consulta nº82 - SRRF09/Diana (DOC 06), ficou decidido que os patinetes deveriam ser classificados na NCM 8711.90.00 da TEC, com alíquota muito mais gravosa de IPI. Enquanto aquela NCM era tributada a alíquota de 20% esta passou a ser de 35%.

A alteração na alíquota do IPI não é a única consequência decorrente da alteração na NCM conforme consulta decidida pela DIANA. De acordo com a consulta, os patinetes elétricos, ou motonetas, são equiparados a motocicletas, sendo classificados na mesma posição da TEC.

De acordo com a Lei Complementar nº 123/2006, estão impedidas de gozar do Simples Nacional as empresas que exerçam atividade de importação ou fabricação de motocicletas:

[...]

A empresa **ORDEM SUL** estava gozando do Simples Nacional, sendo excluída somente em 31/12/2013, apesar da consulta datar de 25/07/2012. Apesar de ter sido excluída do Simples, a empresa **ORDEM SUL** continuou vendendo seus produtos sem destacar o IPI.

Não consta pagamento a título de IPI na revenda desde 2012, conforme pesquisa realizada nos sistemas da RFB.

Apesar de declarar na declaração de importação a NCM correta, 8711.90.00, emitia as notas fiscais de entrada e saída com a NCM incorreta, 9506.99.00, informando nos 'dados adicionais' da nota fiscal tratar-se de empresa optante pelo SIMPLES.

Além disto, verificou-se que emitia notas fiscais com valores inferiores ao custo do produto importado, afim de reduzir o lucro obtido e , conseqüentemente, a base de

cálculo dos tributos. Colacionamos a adição 004 da DI 13/2524729-6, com a respectiva nota fiscal de entrada para a **ORDEM SUL** ( Nf-e 3.216) e as notas fiscais de saída (Nf-e 3.464), com o valor de mercado, e a nota fiscal com valor subfaturado ( Nf-e 3.469). A diferença de valores é absurda, chegando a ser mais de dez vezes superior. Enquanto que numa o mesmo produto foi vendido ao preço unitário de R\$ 1.679,92 na outra o valor foi de R\$ 159,00. O custo de entrada, conforme nota fiscal nº 3.216, era de R\$ 479,96.

Foi colacionado o rodapé da nota fiscal nº 3.464, onde consta a informação acerca da empresa ser optante do Simples, apesar de ter sido excluída.

[...]

Todas as empresas citadas, em maior ou menor grau, atuavam como um grupo com o fim de burlar a legislação e sonegar tributos.

Em resumo, a **ORDEM SUL** importava as mercadorias e repassava a valores inferiores para a **AGUIAMAX** e **AMERICA**, as quais estavam incluídas no SIMPLES, desobrigadas de recolher o IPI à alíquota de 35% na revenda.

Como estas não eram declaradas na DI como reais destinatários, além de não figurarem como responsáveis solidários pelos tributos incidentes e pelas infrações praticadas, na importação, deixaram de ser equiparadas a estabelecimento industrial e, conseqüentemente, contribuinte do IPI, nos termos do inciso III do art. 24 do Decreto nº 4.544, de 26/12/2012, conforme dispõe o art. 13 da Lei nº 11.281/2006. Também não estariam sujeitas a exclusão do simples por estarem importando os patinetes, conforme legislação citada.

Pode-se afirmar que a empresa **AMERICA** foi criada para este fim haja vista que todas as mercadorias a ela destinadas entre sua abertura até meados de 2017 foram vendidas pela **ORDEM SUL** (conforme extração das notas fiscais eletrônicas).

A título de exemplo juntamos as notas fiscais 12.277 e 12.267 emitidas na mesma data em que o valor unitário de venda de um patinete a terceiro foi de R\$ 2.341,03 enquanto que o valor repassado a **AMERICA** foi de R\$ 556,39, ao passo que o custo unitário conforme nota fiscal de entrada nº 12.079 da mercadoria foi de R\$ 727,77.

[...]

#### **IV.3 - HABILITAÇÃO PARA ATUAR NO COMÉRCIO EXTERIOR**

O **adquirente** e o **encomendante predeterminado** que atuam por intermédio de pessoa jurídica importadora também devem se submeter ao procedimento de habilitação.

[...]

Em Abril de 2017, por meio do processo 15165.720825/2017-95, em procedimento de revisão de ofício da habilitação para operar no comércio exterior, a empresa **ORDEM SUL** teve sua **habilitação suspensa** para atuar no comércio exterior.

A suspensão ocorreu devido ao não atendimento de intimação fiscal onde um dos itens questionava a comprovação referente à aquisição da empresa, como segue:

[...]

O mesmo ocorreu com a empresa **AGUIAMAX**, que teve indeferido o pedido de habilitação (PAF 15165.721910/2017-71) por não ter respondido, em duas situações, aos termos de intimação fiscais.

Um dos itens solicitava a comprovação do pagamento do valor de transação da empresa:

[...]

Em 2014 já havia sido verificado, quando da análise do pedido de habilitação, que os recursos da **AGUIAMAX** proviam da empresa **ORDEM SUL**. Vide abaixo alguns dos itens solicitados:

[...]

A empresa **AMERICA**, habilitada na modalidade expressa, até US\$ 50.000,00, teve seu pedido de revisão de estimativa indeferido, em abril de 2017, por não atender a intimação fiscal também.

Como as demais empresas do 'grupo' estavam sem habilitação e esta já havia importado US\$ 31.774, restava a esta um saldo a importar de US\$ 18.226 no prazo de 06 meses.

Surgiu então a necessidade de outra empresa participar deste esquema fraudulento, qual seja, a **RAZAO**.

A **RAZAO** teve sua habilitação na modalidade expressa deferida em julho de 2017, cerca de 01 mês antes do registro das DI's 17/1412001-7 e 17/1416811-7, que juntas somam o valor de US\$34.057,60.

Valor este que a **AMERICA** não disponha em seu 'conta-corrente' no RADAR.

#### **IV.4 - DA ORIGEM DOS RECURSOS**

Outra forma de comprovar a ocorrência de interposição fraudulenta na operação de importação é verificar a origem dos recursos aplicados no pagamento dos tributos e no pagamento ao exportador, haja vista que, conforme previsto no art. 27 da lei 10.637/2002, as operações de comércio exterior realizadas mediante utilização de recursos de terceiros presumem-se por conta e ordem deste:

[...]

Por isso, o importador foi intimado a apresentar os extratos bancários referente ao período compreendido entre os 15 dias anteriores e posteriores aos pagamentos.

Com o extrato apresentado, como solicitado, podemos atestar que a origem dos recursos para o pagamento das despesas das importações provieram dos reais adquirentes, como demonstrado a seguir.

Um dos esclarecimentos solicitados na Intimação Fiscal nº 164/2017 dizia respeito à comprovação da origem para o pagamento das despesas aduaneiras relativas as DI's deste procedimento fiscal.

Em resposta, juntou extrato da conta corrente do sócio onde consta uma transferência a crédito, no valor de R\$ 46.000,00 em 21/08/2017, feita por Diego Vieira do Amaral, proprietário da empresa **AMERICA IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO EIRELI**. Este valor foi integralmente repassado no dia seguinte, 22/08/2017 à empresa **RAZAO**. Nesta data foram registradas as DI's. Juntou um contrato de mútuo para justificar este repasse.

[...]

Já no extrato de conta corrente da pessoa jurídica, verificaram-se quatro transferências (TED's) no valor de R\$50.000,00 cada, totalizando R\$200.000,00, feitas pela empresa AMERICA. Também juntou um contrato de mútuo financeiro. A primeira transferência ocorreu em 25/08/2017 sendo que R\$ 49.880,14 foram repassados, na mesma data, ao despachante aduaneiro, para pagamento de numerários das DI's 17/1412001-7 e 17/1416811-7.

[...]

Comprova-se portanto que os recursos não são originários da **RAZÃO**, que não é nem nunca foi o real adquirente das mercadorias.

A demonstração do modus operandi nas vendas das mercadorias, combinado com a comprovação da origem dos recursos utilizados para o pagamento dos tributos e despesas das mercadorias declaradas nas DI's 17/1412001-7 e 17/1416811-7, fazem prova que na verdade as mercadorias já tinham um encomendante pré determinado, qual seja, a empresa **AMERICA IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO EIRELI**.

#### **V- PENALIDADE E ENQUADRAMENTO LEGAL**

Por todo o exposto, conclui-se que a empresa **RAZÃO IMPORTADORA E DISTRIBUIDORA DE BIKE EIRELI** ocultou o real comprador e responsável pela operação, **AMERICA IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO EIRELI**, para as mercadorias amparadas pelas DI's 17/1412001-7 e 17/1416811-7, infração esta definida como dano ao erário conforme previsto no art. 23, inciso V e parágrafo 1º do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, com redação dada pela Lei nº 10.637 de 2002, e transcrito no Regulamento Aduaneiro, Decreto nº 6.759 de 2009, art. 689, inciso XXII:

[...]

#### **V.1- DA MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO**

Prevendo a impossibilidade de apreensão da mercadoria quando esta não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, o parágrafo 3º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, com redação dada pela Lei nº 12.350 de 2010, transcrito no parágrafo 1º do art. 689 do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto 6.759/2009, dispõe que, neste caso, a infração será punida com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria.

[...]

Como citado, em 24/11/2017, as mercadorias amparadas pelas DI's 17/1412001-7 e 17/1416811-7, até então retidas pela Receita Federal, foram liberadas mediante prestação de garantia administrativa.

Em 24/05/2018 intimou-se o importador, por meio do TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL Nº 67/2018-SEPEA/ALF/ITJ, a informar o destino dos bens amparados pelas DI's. Em resposta, o contribuinte informa que os mesmos foram revendidos.

Sendo assim, resta caracterizada a possibilidade de aplicação da multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria.

Por todo exposto, **aplica-se a multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias no montante de R\$ 107.805,93.**

[...]"

A empresa RAZÃO foi cientificada do auto de infração em 29/06/2018, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem (fl. 330), e apresentou, em 30/07/2018 (fl. 333), a impugnação de fls. 336-381, na qual, após discorrer sobre os fatos e acerca de tempestividade, alegou:

**OBSERVÂNCIA DE TODOS OS PROCEDIMENTOS LEGAIS PARA IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS PREVISTOS NO REGULAMENTO ADUANEIRO**

-compulsando os autos, verificam-se constatações equivocadas, pois o relatório existente no auto de infração não dispensou uma linha sequer para demonstrar o suposto benefício econômico e/ou fraude que as operações objetos das DI's em discussão visassem a alcançar, até porque para aplicação da pena mais grave (perdimento ou substitutiva no caso), no mínimo e por bom senso deve ser exigido e comprovado o ânimo de dolo e ainda o efetivo prejuízo ao erário público, que por sinal em momento algum é provado e sequer cogitado nos autos;

-a fiscalização não poderia fazer essa demonstração porque a atuada agiu na mais lúdima boa-fé, tanto é que durante o trâmite do procedimento especial apresentou todas as justificativas cabíveis e anexou documentos a fim de amparar a legalidade das importações;

-as referidas operações em momento algum ocultaram a origem dos produtos, os valores pagos, nem objetivaram sonegar tributos ou causar dano ao erário e muito menos ocultação de terceiros;

-outrossim, os documentos que já constam no procedimento especial, apresentados pela atuada, já comprovam o alegado, restando evidente a legalidade das importações;

-é certo que pode ser aplicado o procedimento especial de controle aduaneiro para operações de importação e também a retenção das mercadorias, conforme previsto no art. 68 da Medida Provisória n° 2.158-35/2001, regulamentado pela IN RFB n° 1169/2011. Entretanto, isso deve ocorrer somente quando existirem indícios de infração e intuito doloso, situações essas, que, frise-se, não se aplicam na espécie;

-durante o procedimento especial nenhum fato foi provado para justificar o auto de infração, nem tampouco foi sonegada a descrição da mercadoria e enquadramento fiscal, tanto é que a informação dos tributos incidentes nas operações sempre esteve nas DI's;

-as importações dos produtos objetos das DI's n° 17/1412001-7 e 17/1416811-7 foram regularmente declaradas à Receita Federal do Brasil, sendo cumpridos os requisitos de ordem legal ou regulamentar correspondentes aos regimes aduaneiros e de tributação solicitados;

-deste modo, é forçada a conclusão do relatório, no sentido de que restou caracterizada a ocultação do sujeito passivo, do real comprador e responsável pela operação, mediante simulação;

-assim, não há qualquer irregularidade nas importações, não se verificando qualquer motivação legal para a autuação;

*DA LEGALIDADE DA IMPORTAÇÃO DIRETA - INEXISTÊNCIA DE IRREGULARIDADE NA IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS - AUSÊNCIA DOS PRESSUPOSTOS PARA DECRETAÇÃO DA PENA MÁXIMA DE PERDIMENTO DE MERCADORIAS*

*-ao contrário do alegado pelo fisco, não se sustenta a tese de que as importações objetos das DI's 17/1412001-7 e 17/1416811-7 teriam o objetivo de ocultação do real adquirente;*

*-de acordo com a legislação aduaneira vigente, na importação direta o importador traz as mercadorias do exterior, por sua conta, para seu próprio uso ou para revenda a quem delas se interessar;*

*-o fato de o importador direto realizar em nome próprio e para si a aquisição das mercadorias, demanda entender a realidade fática de operações comerciais que constantemente ocorrem no dia-a-dia desse mesmo importador;*

*-no caso, não se está diante de um importador na modalidade trading, ou que presta serviços a terceiros na importação do tipo encomenda ou conta e ordem. O que se verifica é que se está diante de uma empresa que nunca teve problemas de tal natureza perante a Receita Federal, sendo que nunca houve encomendante pré determinado ("AMERICA IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO EIRELI") como consta indevidamente no auto de infração;*

*-ademais, a importação direta foi realizada pela empresa RAZÃO e toda a mercadoria foi vendida por esta empresa (em anexo - lista de clientes e notas fiscais de venda), sendo contabilizados e pagos os impostos na forma legal, ou seja, inexistindo importação por encomenda e nem por conta e ordem de terceiros, não havendo qualquer participação ou interesse da empresa AMERICA;*

*-a importação de patinetes em uma DI e peças de reposição em outra ocorreu simplesmente porque se a empresa RAZÃO estava fazendo as primeiras importações de patinetes haveria a necessidade de também importar peças e acessórios de reposição, tratando-se de praxe no mercado, posto que em caso de manutenção ou reposição de peças o importador não teria problemas com os consumidores;*

*-as tratativas de fato ocorreram através de skype e/ou whatsapp, inexistindo qualquer ilegalidade para este tipo de negociação, até porque tal forma de comunicação é moderna, usual e muito mais rápida do que a troca de e-mails;*

*-assim, a importação direta de fato ocorreu, justamente por constituir uma relação jurídica simples entre as partes, tipicamente bilateral, sem qualquer ação de intermediários;*

*-enfim, as conclusões fiscais que pretendem provar a ocorrência de interposição fraudulenta são baseadas em presunções e carente de provas;*

*-a autuada preencheu todos os requisitos legais para a caracterização da propriedade das mercadorias importadas, o que faz dela a detentora das mercadorias que importa, sendo uma nítida importação direta;*

*DA INEXISTÊNCIA DE OCULTAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO - AUSÊNCIA DE FRAUDE, SIMULAÇÃO E INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS - DAS SUPOSTAS "EMPRESAS" ENVOLVIDAS - BOA-FÉ OBJETIVA DA AUTUADA NÃO OBSERVADA NA AUTUAÇÃO*

*-segundo o fiscal atuante a importação de produtos com marca registrada em nome de terceiros é indício de que pode estar havendo a ocultação do real adquirente das mercadorias, tendo sido afirmado que de acordo com consulta ao registro de marcas no INPI, verificou-se que a marca "TWO DOGS" foi registrada pela empresa ORDEM SUL;*

*-entretanto, não há qualquer irregularidade na questão da marca "TWO DOGS" constar descrita nas mercadorias. É de se destacar que a empresa ORDEM SUL mantinha apenas uma relação estritamente comercial com a RAZÃO, sendo que, por meio de Instrumento Particular de Contrato de Compra e Venda, a ORDEM SUL vendeu, em 19/09/2016, a marca "TWO DOGS" para a empresa TWO DOGS IMPORTAÇÃO E COMÉRCIO LTDA, bem como também cedeu e transferiu, mediante Termo de Cessão de Direitos, a referida marca;*

*-a empresa TWO DOGS IMPORTAÇÃO E COMERCIO LTDA é de propriedade de Marcos Antônio Fortuna, o qual também é proprietário da pessoa jurídica RAZÃO IMPORTADORA E DISTRIBUIDORA DE BIKE EIRELI. Outrossim, por sua vez, a empresa TWO DOGS firmou com a pessoa jurídica RAZÃO um Instrumento Particular de Contrato de Uso da Marca, no qual autoriza a empresa RAZÃO a utilizar a marca "TWO DOGS" e licenciar a terceiros sua utilização;*

*-destarte, quando do registro, em 22/08/2017, das DI's nº 17/1412001-7 e 17/1416811-7, a empresa RAZÃO já estava há tempos autorizada a utilizar a marca "TWO DOGS", sendo totalmente frágil a conclusão do fiscal atuante no sentido de que a importação de produtos com marca registrada em nome de terceiros seria indício de que poderia estar havendo a ocultação do real adquirente das mercadorias;*

*-por outro lado, quando a fiscalização alega que em consulta ao registro de marcas no INPI verifica-se que a marca "TWO DOGS" foi registrada pela empresa ORDEM SUL, tal fato se deu simplesmente porque a transferência de propriedade da Marca "TWO DOGS" é um processo demorado, na qual o INPI leva até 3 anos para conclusão do processo;*

*-assim, na época do registro das DI's, de fato a marca constava como propriedade da empresa ORDEM SUL, contudo, a prova de que a marca foi vendida e transferida para a empresa TWO DOGS é que há alguns meses o INPI finalmente promoveu a transferência, conforme se verifica da consulta pública no site do INPI;*

*-desse modo, não houve qualquer ocultação do sujeito passivo, do real comprador e nem de responsável pela operação, inexistindo simulação, fraude ou interposição fraudulenta, tratando-se apenas de uma importação direta da empresa RAZÃO, a qual, mediante Instrumento Particular de Contrato de Uso da Marca, estava autorizada a utilizar a marca "TWO DOGS", inexistindo qualquer participação ou interferência de terceiros;*

*-assim sendo, o que se verifica é que a atuada não necessitava ocultar terceiros ("AMERICA IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO EIRELI") para realizar suas importações, tratando-se de nítida presunção fiscal, restando demonstrada a boa-fé da atuada, não se verificando qualquer motivação legal para a atuação;*

*-importante frisar que não há nenhuma prova de envolvimento da empresa AMÉRICA, causando espécie a alegação fiscal de que a atuada pretendia manter recôndita tal empresa, até porque RAZÃO e AMÉRICA tratam-se de empresas distintas, com*

*patrimônios distintos e com sócios diferentes, bastando conferir os documentos já anexados nos autos;*

*-além disso, o relatório fiscal pretende fazer crer que houve venda simulada de quotas do capital social da ORDEM SUL; empréstimos não quitados de pessoas físicas; endereços coincidentes de diversas empresas; quadro de empregados das empresas AMÉRICA, ORDEM SUL e AGUIAMAX; reclassificação fiscal de NCM da ORDEM SUL; exclusão do simples da ORDEM SUL, etc, fatos que não têm qualquer correlação com as importações dos produtos objetos das Declarações de Importação (DI's) n° 17/1412001-7 e 17/1416811-7, as quais foram regularmente declaradas à Receita Federal do Brasil;*

*-ademais, os fatos alegados pela autoridade fiscal envolvem inclusive "terceiros" que sequer foram autuados e, portanto, não comportam sequer discussão nos autos por parte da RAZÃO, pois não lhe dizem respeito;*

*-nada obstante, o relatório tenta vincular outras empresas e pessoas físicas, mas não aponta um envolvimento sequer por parte da RAZÃO, comprovando a fragilidade do auto de infração;*

*-não existe formação de "grupo" e quanto menos modus operandi, sendo que todas as empresas são independentes, com capital próprio, sócios distintos e com personalidade jurídica própria;*

*-logo, é fantasiosa e dotada de presunção a alegação do relatório de que as demais empresas do 'grupo' estavam sem habilitação no radar e que por isso surgiu a necessidade de outra empresa participar de esquema fraudulento (RAZÃO);*

*-esta empresa está devidamente habilitada para operar, inexistindo envolvimento com outras empresas e nem inclusão em qualquer esquema fraudulento. Portanto, mais do que estabelecer conclusões baseadas em presunções, ou fictícios fundamentos de danos ao erário, por mera presunção de fraudes, deve a autoridade fiscal apurar a realidade fática de cada operação e o princípio da verdade real, que deve predominar no sentido de que, com este, busca-se descobrir se realmente ocorreu ou não o fato, pois o que está em jogo é justamente a legalidade da operação, sendo que, no caso concreto, não houve qualquer desvirtuamento das importações diretas;*

*-ademais, a pena de perdimento exige a robusta e insofismável prova de fraude (dolo) e do efetivo dano ao erário, que não restaram demonstrados nessa autuação;*

#### **AUTUAÇÃO POR MEROS INDÍCIOS E PRESUNÇÕES -EXISTÊNCIA DE LASTRO FINANCEIRO DA AUTUADA PARA SUPORTAR OS CUSTOS DA IMPORTAÇÃO**

*-no auto de infração ora impugnado, o fiscal atuante alega que a empresa autuada não tinha lastro financeiro para custear a importação, aduzindo que as operações de comércio exterior realizadas mediante utilização de recursos de terceiros presumem-se por conta e ordem deste;*

*-todavia, como presunção relativa que é, permite prova em contrário, e não autoriza (a presunção) por si só, estabelecer-se como fundamento de autuação, sem se analisar os demais elementos fáticos que compõem a operação;*

*-tais alegações do fisco sustentam-se por meras presunções, que legitimamente não amparam a autuação; a empresa RAZÃO possuía condições de realizar as importações objeto da autuação;*

*-no caso, conforme comprovantes já anexados nos autos, a RAZÃO possui capital social devidamente integralizado no importe de R\$ 89.000,00; além disso, como já anexado nos autos, o proprietário da RAZÃO, Marcos Antonio Fortuna, antes de realizar as importações objetos da autuação, em abril/2017 recebeu R\$ 65.000,00 relativos à venda de um imóvel;*

*-logo, a empresa RAZÃO possuía lastro financeiro devidamente contabilizado e suficiente para custear sozinha todas as importações. Além disso, também houve empréstimo para capital de giro através de contrato de mútuo pactuado com a pessoa jurídica AMÉRICA, empresa esta de propriedade Diego Vieira do Amaral (sócio de Marcos Antonio Fortuna na empresa TWO DOGS);*

*-o empréstimo com a AMÉRICA se deu no importe de R\$ 200.000,00, que foi recebido em quatro créditos de R\$ 50.000,00 nas datas 25/08/2017, 29/08/2017, 30/08/2017 e 31/08/2017, através de transferências bancárias na conta corrente da empresa RAZÃO e que foi parcelado em 7 parcelas, sendo quitado 6 parcelas das 7, restando apenas 12% do capital para quitação mais os juros, sendo que a quitação do saldo remanescente ocorrerá em breve; para demonstrar a lisura do procedimento, segue planilha descritiva do empréstimo, bem como, em anexo, os comprovantes dos pagamentos do empréstimo;*

*-o empréstimo encontra-se documentado em contrato de mútuo e foi devidamente contabilizado dentro dos procedimentos legais (vide balancete do período que demonstra o registro contábil, bem como comprovantes de pagamentos do empréstimo - em anexo);*

*-consequentemente, os extratos de movimentação bancária das contas correntes juntados nos autos em nome da autuada apenas demonstram a existência de valores de empréstimos recebidos conforme previsão contratual, fato que comprova até mesmo que não havia qualquer intenção da autuada em ocultar a origem dos créditos.*

*-os valores recebidos por si só não comprovam que a autuada não teria lastro financeiro para custear sozinha a importação, tratando-se de mera presunção fiscal; os extratos apenas mostram o ingresso do numerário, fielmente como pactuado em contrato de mútuo, mas não significam, comprovam ou conduzem a se aceitar que tenham o condão de provar uma insuficiência de capacidade financeira e operacional para cumprir as obrigações;*

*-conforme demonstrado, a empresa RAZÃO possui compatibilidade de patrimônio com os valores transacionados no comércio exterior, o que demonstra a existência de capacidade econômica da autuada para suportar as importações.*

*-portanto, comprovada a capacidade econômica da autuada para suportar as importações, com ou sem os empréstimos recebidos, fato é que as importações seriam realizadas normalmente de uma forma ou de outra, não se tratando de empresa sem lastro financeiro;*

**AUSÊNCIA DE MOTIVOS PARA OCULTAÇÃO DE REAL ADQUIRENTE COMO PRETENDE FAZER CRER O FISCO**

*-pergunta-se que necessidade haveria para as empresas na alegada interposição fraudulenta ou ocultação do real adquirente. Seria porque uma delas não teria condições financeiras de importar? Ou seria porque a autuada não teria essas condições?*

*-nos autos não há qualquer prova no sentido de que a atuada estaria agindo com interesses escusos ou que caracterizasse dano ao erário. Pelo contrário, está-se diante de meras presunções, sem qualquer prova e respaldo legal;*

*-o que se constata é que a autoridade apenas realiza a atuação com base em suposições, despidas de elementos ligados à realidade fática, que não permitem concluir - sem que parem dúvidas -a respeito da fidedignidade de tais conclusões fiscais. Ou seja, a autoridade atua tão somente 2 (duas) importações, com base em meras presunções não jurídicas de suposta ocultação de real destinatário das mercadorias importadas e de que a atuada não teria lastro para custear a importação;*

*-a ocultação de real destinatário das mercadorias; a ausência de lastro financeiro do importador e até mesmo o dano ao erário não se presumem, mas depende de provas a cargo exclusivo do fisco. Qualquer argumentação do fisco neste sentido só tem valor se houver prova por ele produzida, e através do adequado procedimento. Não existe, legalmente, qualquer presunção de "fé pública" para agentes do fisco;*

*-desse modo, as conclusões antecipadamente tomadas pela autoridade realizaram-se sem a instauração das devidas provas, onde seriam apontados os motivos que a levaram a ocultar real destinatário das mercadorias; ausência de lastro financeiro do importador e dano ao erário, e não concluir, sumariamente, por presunção, sem o respeito ao princípio da legalidade, ao qual está adstrita a autoridade administrativa, em apurar e apontar as provas pelas quais obteve suas conclusões nos termos da legislação pátria;*

*-Considerando que a atuação pauta-se basicamente em presunções, tais elementos, em si, não são suficientes para desconsiderar as informações prestadas pelo contribuinte acerca da importação direta, não se permitindo que a atuação se dê por uma interpretação extensiva, indícios e presunções, não se admitindo qualquer premissa no sentido de um "in dúbio pro fisco";*

*-consideradas tais premissas e os fatos arrolados, resta manifesta a ausência de certeza e fidedignidade no auto de infração, logo, o mesmo está claramente afastado das disposições legais (princípio da legalidade) que regem o presente tema, e por tal razão, por ofensa ao referido princípio, resta ineficaz e impedido de produzir qualquer efeito jurídico, devendo ser declarado integralmente nulo, pela AUSÊNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS essenciais para sua certeza e validade;*

*-mesmo que não se entenda pela ausência de provas quanto a inexistência de lastro financeiro, restou provado que a atuada tinha e ainda tem capacidade de arcar com tal importação, o que fulmina, por si só, qualquer presunção de necessidade da importação com capital alheio pela ausência de capacidade econômica;*

**DA INEXISTÊNCIA DE FUNDAMENTOS PARA APLICAÇÃO DE MULTA DO VALOR ADUANEIRO E DA INAPLICABILIDADE DA MULTA SUBSTITUTIVA AO PERDIMENTO DAS MERCADORIAS (DECRETO LEI Nº 1455/76 E DECRETO LEI Nº 6759/2009) - AUSÊNCIA DE FRAUDE OU DE DANO AO ERÁRIO**

*-ultrapassando o âmbito da impossibilidade da revisão do lançamento por ausência de suporte legal, cabe destacar que a autoridade sequer impugna os documentos e compras e vendas realizadas, e apenas aponta que tais operações seriam - indícios - de uma "ocultação do real adquirente";*

*-no caso dos autos, trata-se de empresa existente no mercado, logo, não se está diante de fraudador, empresa "de fachada", "LARANJA", ou de empresa que age sorrateiramente no âmbito tributário e aduaneiro;*

*-assim, as mercadorias importadas e adquiridas pela RAZÃO não podem ser consideradas fraudulentas para se aplicar a malfadada pena de multa do valor aduaneiro das importações;*

*-ademais, o que se verifica é a ausência de qualquer motivação que pudesse justificar o engendramento de tais teses e fatos indevidamente lançados;*

*-note-se, do mesmo modo, que sequer a ausência a de capacidade financeira, econômica ou operacional são explicitamente expostos como fundamentos da alegada "ocultação do real adquirente";*

*Como é sabido, a ocultação do real comprador em uma importação ocorre quando o valor da importação for incompatível com o capital social ou o patrimônio líquido do importador. Assim, o real comprador, e o importador, fraudulentamente, forjam a importação em nome da empresa que tenha capital social para tanto. Por esta razão é que a o §2º do art. 23 do Decreto 1455/76 estabelece como presunção de interposição fraudulenta a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados;*

*-por outro lado, não se pode admitir a penalidade sob o fundamento de dano ao erário, se sequer houve efetivamente, mesmo por via reflexa, qualquer forma de prejuízo ao Estado. E quando, do mesmo modo, nem sequer houve, ao controle de importações ou ao sistema de fiscalização do comércio exterior, qualquer forma de burla ou simulação que permita o perdimento de bens, considerando este como a PENA MÁXIMA prevista no regulamento aduaneiro;*

*-sabe-se que a pena de perdimento somente deve ser destinada àqueles casos de ilicitudes e fraudes efetivamente comprovadas, em casos de efetivo dolo e má-fé nos procedimentos de importação de mercadorias, seja nos aspectos comportamentais, seja nos aspectos documentais, elementos que não são encontrados nas importações em discussão;*

*-inexistindo dano ao erário, resta totalmente indevida a multa relativa ao valor aduaneiro aplicado pelo fisco;*

*-não se alterou a verdade de fato, e o alegado fato (ocultação do real adquirente) não é jurídico e nem demonstrado na operação. Nem mesmo é fator legalmente relevante, já que o efetivo importador e adquirente sempre foi a empresa autuada;*

*-o que se verificou, em verdade, foi que os fundamentos de ordem jurídica, seja para a aplicação da pena de perdimento por interposição fraudulenta de terceiros, seja para sua conversão na pena de multa correspondente ao valor aduaneiro não restaram comprovados pelo fisco;*

#### **DA AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE DOLO E DE MÁ-FÉ**

*-um dos elementos que restou constatado é a ausência de qualquer forma de dolo ou má-fé junto às operações de importação realizadas pela autuada. Ou melhor, sequer se comprovou que a autuada RAZÃO tenha desenvolvido alguma forma de esquema, procedimento ou ardil que visasse prejudicar o fisco, burlar o controle administrativo*

*das importações, ocultar informações ou de qualquer forma sonegar dados e tributos, visando benefício próprio em detrimento do erário público;*

*-dito isso, afasta-se notoriamente a justa causa para a aplicação da gravosa penalidade aduaneira, pois inexistentes razões fáticas e jurídicas que justifiquem tal pena de multa similar ao perdimento das mercadorias;*

*-constatada a ausência de dolo na importação, não é legal e nem legítima a aplicação da multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias;*

*-ou seja, o fisco ataca abusivamente o próprio patrimônio do contribuinte ao decretar pena de perdimento ou multa do valor aduaneiro, mas não se cautela de todos os requisitos legais, atuando genericamente e em nítida presunção;*

*-conclui-se, portanto, que não há razões para aplicação da multa SUBSTITUTIVA, equivalente ao valor aduaneiro, haja vista a ausência de prova robusta e cabal dos atos de má-fé do contribuinte; atuação do contribuinte com inexistência de dolo; ausência de dano ao erário e respeitando o princípio da boa-fé, uma vez que o contribuinte não promoveu a importação com o fito de suprimir tributo ou lesar o fisco; por tais motivos deve ser afastada a penalidade imposta no presente auto de infração;*

*AUSÊNCIA DE MOTIVOS PARA APLICAÇÃO DA MULTA DE 10% DO VALOR DA OPERAÇÃO POR SUPOSTA CESSÃO DO NOME DA PESSOA JURÍDICA - AUSÊNCIA DE PROVA DE ACOBERTAMENTO DE SUPOSTO REAL INTERVENIENTE OU BENEFICIÁRIO (LEI N° 11.488/07 E DECRETO LEI N° 6759/2009) - INCORRETA APLICAÇÃO DA MULTA - INCIDÊNCIA DE BIS IN IDEM*

*-aqui, cabe destacar que a autoridade apenas aponta que as operações objeto da autuação seriam - indícios - de uma "ocultação do real adquirente" e por isso não há o que se falar na aplicação da multa de 10% do valor da operação por suposta cessão do nome da pessoa jurídica com vistas no acobertamento dos reais intervenientes ou beneficiários;*

*-entretanto, ainda que acaso assim não se entenda, na hipótese de aplicação da multa de 10% das operações, esta resta manifestamente inviabilizada de incidência;*

*-conforme estabelecem os art. 33 da Lei n. 11.488/07 e art. 727 do Decreto n° 6.759/2009, de fato existe previsão legal para aplicação de multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada nas hipóteses de cessão do nome, contudo, como demonstrado nos autos, não ficou provado pelo fisco qualquer cessão do nome da empresa, nem disponibilização de documentos próprios, como previsto no tipo legal;*

*-nem mesmo houve prova de qual seria o motivo para uma cessão de nome de pessoa jurídica. Ou seja, se a atuada cedeu o nome, então o fisco deveria demonstrar nos autos o objetivo de tal conduta, além de necessariamente fazer prova da circunstância que levou ao acobertamento;*

*-assim sendo, jamais houve por parte da empresa atuada a intenção de lesar o fisco ou algo do gênero; portanto, em que pese o exercício do contraditório nos presentes autos, evidenciada, está, a sua boa fé;*

*-por todo o exposto, o fisco ataca abusivamente o próprio patrimônio do contribuinte ao decretar pena de 10% do valor das operações, mas não se acautela de todos os requisitos legais, atuando genericamente e em nítida presunção;*

*-destaque-se que a aplicação de duas ou mais penalidades em decorrência de uma única conduta encontra óbice no ordenamento jurídico pátrio, pois foram impostas 2 penalidades no autos de infração para uma mesma infração.*

*-ou seja, tem-se uma multa equivalente ao valor aduaneiro de mercadorias supostamente devida (100% do valor aduaneiro), bem como a multa no importe de 10% (dez por cento) do valor das operações por suposta cessão do nome de pessoa jurídica, incidindo em bis in idem, pratica vedada em nosso ordenamento jurídico; por tais motivos deve ser afastada a penalidade imposta no auto de infração;*

**APLICAÇÃO DE MULTA QUE NAO SE COADUNA COM A INFRAÇÃO DESCRITA NOS AUTOS - NAO OBSERVÂNCIA NO AUTO DE INFRAÇÃO DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA PROPORCIONALIDADE E RAZOABILIDADE DA MEDIDA FISCAL**

*-por fim, como concentração de defesa, requer seja observado que para a aplicação da pena máxima em direito aduaneiro não foram considerados pelo fisco os princípios da proporcionalidade e razoabilidade;*

*-o rigor excessivo do auto de infração não se justifica, sobretudo se for considerado que o agente público, por força de lei, deve pautar o ato administrativo pelo respeito aos Princípios da "Razoabilidade" e "Proporcionalidade", não sendo lícito aplicar punição no caso em tela, até mesmo porque não há qualquer violação ao erário público que é o bem jurídico tutelado pelo Estado;*

*-ante o exposto, requer sejam observados os apontamentos supra, bem como a nulidade da exigência fiscal (multas), seja por pena aplicada sem observância das nuances legais, seja por descon sideração dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade e seja por inexistência de violação a lei;*

#### **"XII. DOS REQUERIMENTOS**

*Pelo exposto, ficou demonstrado e comprovado que a autuação indevidamente lançada não resiste à lógica jurídica, nem tampouco administrativa, motivo pelo qual se requer que:*

*a) todas as questões arguidas nesta impugnação sejam objeto de apreciação, exame e decisão fundamentada e motivada (1º C. C., Acórdão nº 101-77.785, 1ª Câmara, DOU de 26.7.88, p. 13.983);*

*b) após analisadas as matérias que seja, no mérito, o Auto de Infração julgado totalmente improcedente;*

*c) a decisão de 1ª Instância seja comunicada, por escrito, ao autuado em seu endereço comercial para as providências cabíveis;*

*d) seja deferida a produção de todas as provas em direito admitidas, pericial, expedição de ofícios e em especial a juntada de novos documentos no curso do processo administrativo fiscal.*

*[...]"*

*Através da Resolução nº 3.277, de 14/02/2019 (fls. 650-653), da Sétima Turma deste órgão julgador, decidiu-se enviar o processo à unidade de preparo, solicitando a esta:*

*1)Tendo em vista que, de acordo com a Descrição dos Fatos do Auto de Infração, está caracterizada a responsabilidade solidária da empresa AMÉRICA IMPORTAÇÃO E*

*EXPORTAÇÃO EIRELI, CNPJ 25.134.543/0001-22, em relação à multa equivalente ao valor aduaneiro (art. 23, inciso V, §§ 1º e 3º, do Decreto-lei nº 1.455/1976), informar o motivo de esta não ter sido colocada no polo passivo da exigência ou adotar os procedimentos cabíveis para separar, em processos diferentes, os lançamentos das duas multas, com a inclusão do citado responsável solidário no pólo passivo da exação correspondente à multa equivalente ao valor aduaneiro;*

*2) Elaborar demonstrativo de crédito tributário de modo a deixar claro, em virtude do procedimento proposto no item precedente, qual crédito tributário ficará vinculado a cada processo e por qual deles as empresas responderão;*

*3) Anexar ao(s) processo(s) as notas fiscais de entrada relativas às importações realizadas através das DI's nºs. 17/1412001-7 e 17/1416811-7, bem como as notas relativas às saídas dos respectivos produtos;*

*4) Prestar quaisquer outros esclarecimentos e anexar ao(s) processo(s) documentos que sejam relevantes para o deslinde da questão.*

*Por fim, com vista a garantir o exercício do contraditório e da ampla defesa, cabe cientificar o sujeito passivo, inclusive eventuais solidários, acerca da diligência efetuada, assegurando-lhes o prazo de trinta dias para se pronunciarem sobre as informações e os documentos trazidos aos autos, decorrentes das providências acima solicitadas, conforme art. 16, § 4º, "c", do Decreto nº 70.235/1972, com redação dada pela Lei nº 9.532/1997, c/c art. 35, parágrafo único, do Decreto nº 7.475/2011."*

*Em cumprimento à diligência, a Unidade de Origem apresentou o Despacho de fl. 1.089, e os documentos de fls. 665-1086. No citado Despacho a fiscalização aduz:*

*"[... ]*

*Nos termos da Resolução 08-003.277 - 7ª Turma da DRJ/FOR, sessão de 14/02/2019, realizada no curso do processo 10909.721036/2018-98, foram juntados aos autos as notas fiscais de entrada relativas às importações realizadas através das DI's 17/1412001-7 e 17/1416811-7, bem como as notas relativas às saídas dos respectivos produtos.*

*Adotou-se o procedimento de separar os lançamentos das duas infrações em processos distintos a fim de incluir a empresa AMÉRICA IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO EIRELI, CNPJ 25.134.543/0001-22, como responsável solidário no polo passivo da exação correspondente à multa equivalente ao valor aduaneiro, no valor de R\$ 107.805,93, tratada neste processo administrativo fiscal.*

*Em decorrência, o lançamento da infração pela cessão do nome da pessoa jurídica com vistas no acobertamento do real interveniente ou beneficiário, no valor de R\$ 10.780,59, foi objeto de lançamento por meio do processo 10909.723015/2019-98.*

*Diante do exposto, retorne-se à DRJ/FOR.*

*[...]"*

*Tendo sido incluída no polo passivo por meio do Termo de Sujeição Passiva de fls. 1.085-1.086, cientificado em 11/12/2019, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem (fl. 1.088), a empresa AMÉRICA apresentou, em 10/01/2020 (fl. 1.091), sua impugnação (fls. 1.097-1.128), na qual, após discorrer sobre os fatos e acerca de tempestividade, alegou:*

*DEFEITUOSA "CORREÇÃO" DO AUTO DE INFRAÇÃO - INCLUSÃO A POSTERIORI DE SUPOSTO RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO - NULIDADE ABSOLUTA - VÍCIO MATERIAL INSANÁVEL QUE MACULA TODO O AUTO DE INFRAÇÃO*

*-a fiscalização "remendou" o auto de infração e promoveu a inclusão da empresa AMERICA IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO EIRELI na condição de responsável solidária pela infração referente ao auto decorrente da multa equivalente ao valor aduaneiro;*

*-contudo, após lavrado o auto de infração não é mais possível o fiscal "remendá-lo" e tentar "corrigi-lo" a qualquer custo;*

*-o auto de infração havia sido lavrado apenas em face da empresa RAZÃO, não havendo razões para uma posterior inclusão da empresa AMERICA na condição de responsável solidária pela infração;*

*-os equívocos na posterior inclusão da empresa AMERICA na condição de responsável solidária pela infração ensejam a nulidade do auto por vício material, uma vez que o este não poderia ser aproveitado e nem convalidado ou sanado;*

*INEXISTÊNCIA DE RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA - EMPRESAS DISTINTAS COM CAPITAL E ADMINISTRAÇÃO PRÓPRIAS - AUSÊNCIA DE IRREGULARIDADE FISCAL E DE CONCORRÊNCIA/BENEFÍCIO NAS IMPORTAÇÕES - DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO POR ELEIÇÃO ERRÔNEA DO SUJEITO PASSIVO – ILEGITIMIDADE*

*-impugnam-se todas as alegações do fisco, que, além de autuar por presunção, não demonstrou nos autos de forma cabal a caracterização de responsabilidade solidária da empresa AMERICA;*

*-como constam nos documentos existentes nos autos, todas as operações objeto da autuação foram adquiridas e nacionalizadas pela empresa RAZÃO, não tendo qualquer participação da autuada e suposta responsável solidária AMERICA;*

*-a atribuição de responsabilidade depende da constatação de que as pessoas jurídicas envolvidas tiveram participação na situação configuradora do fato gerador ou em casos de importação realizada por conta e ordem (art. 95 do Decreto-lei nº 37/66);*

*-no caso, não se está diante de importação realizada por conta e ordem, mas sim de importação direta da empresa RAZÃO, logo, aqui, por si só, não se aplica este fundamento do auto;*

*-não consta nos autos qualquer prova, documento ou e-mail determinando a importação pela responsável solidária AMERICA, evidenciando - de fato - que se está diante de suposições e presunção dos agentes fiscais, não podendo ser aceitas em processo administrativo tais ilações desprovidas de provas contundentes e clarívidentes;*

*-faltando nexos de causalidade, apenas a sociedade supostamente infratora (RAZÃO, no caso) poderia ser penalizada, pois do Estado de Direito também decorre o princípio da intranscendência das sanções ou medidas jurídicas restritivas, que impede que sanções e restrições de ordem jurídica superem a dimensão estritamente pessoal do infrator;*

*-dos autos conclui-se que o fisco não logrou êxito em demonstrar a existência de que as empresas autuadas tivessem como objetivo fraudar ou atuar na ilegalidade, e muito menos de modo conjunto;*

*-não se revela no caso concreto qualquer hipótese para incidência de responsabilidade solidária, cabendo ainda destacar que o Direito Tributário se erige sobre o princípio da legalidade estrita e da tipicidade, os quais não podem ser ignorados para aplicação de outros normativos, de elastecimento doutrinário ou jurisprudencial; no Direito Tributário deve ser amplamente preservado o princípio da segurança jurídica;*

*-em verdade está-se diante de presunção do fisco ao arrolar a atuada AMERICA como responsável solidária, mas sem demonstrar cabalmente a influência, interesse e participação nos supostos ilícitos fiscais mencionados no auto de infração;*

*-não havendo concorrência para prática de qualquer ilícito fiscal, nem interesse jurídico e nem benefício próprio; e não se tratando de importação por conta e ordem, verifica-se que inexistem motivos para caracterização de responsabilidade solidária para fins fiscais, sendo assim injusta a penalização e a consequente responsabilidade solidária;*

**AUSÊNCIA DE PARTICIPAÇÃO DA EMPRESA "AMERICA IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO EIRELI" NAS IMPORTAÇÕES OBJETO DA AUTUAÇÃO - INEXISTÊNCIA DE IRREGULARIDADE NA IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS**

*-conforme consta dos autos, a pessoa jurídica RAZÃO, registrou as Declarações de Importação (DI's) nº 17/1412001-7 e 17/1416811-7, decorrentes de importação de patinetes elétricos e sua partes/peças, figurando como importador e adquirente das mercadorias, inexistindo qualquer participação da empresa AMERICA nas referidas importações;*

*-o relatório existente no auto de infração não dispensou uma linha sequer para demonstrar o suposto benefício econômico e/ou fraude que as operações objetos das Declarações de Importação (DI's) nº 17/1412001-7 e 17/1416811-7 visassem a alcançar, até porque para aplicação da pena mais grave (perdimento ou substitutiva no caso), no mínimo e por bom senso deve ser exigido e comprovado o ânimo de dolo e ainda o efetivo prejuízo ao erário público, que por sinal em momento algum é provado e sequer cogitado nos autos;*

*-é forçada a conclusão do relatório de que restou caracterizada a ocultação do sujeito passivo, do real comprador e responsável pela operação, mediante simulação. Infração esta punível com o perdimento da mercadoria, conforme previsto no Regulamento Aduaneiro, sendo que nunca houve encomendante pré determinado (AMERICA ) como consta indevidamente no auto de infração;*

*-a hipótese de importação direta é exatamente o caso dos autos, não havendo qualquer participação ou interesse da empresa AMERICA, devendo ser julgada improcedente a autuação e afastada a responsabilidade solidária para fins fiscais da ora atuada;*

**DA INEXISTÊNCIA DE OCULTAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO -AUSÊNCIA DE FRAUDE, SIMULAÇÃO E INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS - DAS SUPOSTAS "EMPRESAS" ENVOLVIDAS**

*-como já exposto, não houve qualquer ocultação do sujeito passivo, do real comprador e nem de responsável pela operação, inexistindo simulação, fraude ou interposição fraudulenta, tratando-se apenas de uma importação direta da empresa RAZÃO, inexistindo qualquer participação ou interferência de terceiros;*

*-não houve qualquer tipo de ocultação de terceiros, tratando-se de nítida presunção fiscal, não se verificando qualquer motivação legal para a autuação;*

*-importante frisar que não há nenhuma prova de envolvimento da empresa AMERICA, causando espécie a alegação fiscal de a atuada que "pretendia manter recôndita" tal empresa, até porque RAZÃO e AMERICA tratam de empresas distintas, com patrimônios distintos e com sócios diferentes, bastando conferir os documentos anexados nos autos;*

*-além disso, o relatório fiscal pretende fazer crer que houve venda simulada de quotas do capital social da ORDEM SUL; empréstimos não quitados de pessoas físicas; endereços coincidentes de diversas empresas; quadro de empregados das empresas AMERICA, ORDEM SUL e AGUIAMAX; reclassificação fiscal de NCM da ORDEM SUL; exclusão do simples da ORDEM SUL, etc, fatos que não têm qualquer correlação com as importações dos produtos objetos das Declarações de Importação (DI's) nº 17/1412001-7 e 17/1416811-7;*

*-ademais, os fatos alegados pela autoridade fiscal envolvem inclusive "terceiros" (Ex: ORDEM SUL e AGUIAMAX) que sequer foram atuados e, portanto, não comportam sequer discussão nos autos por parte da AMERICA, pois não lhe dizem respeito;*

*-nada obstante, o relatório tenta vincular outras empresas e pessoas físicas, mas não aponta um envolvimento sequer por parte da AMERICA, comprovando a fragilidade do auto de infração;*

*-não existe formação de "grupo" e quanto menos modus operandi, sendo que todas as empresas são independentes, com capital próprio, sócios distintos e com personalidade jurídica própria;*

*-é fantasiosa e dotada de presunção a alegação do relatório de que as demais empresas do 'grupo' estavam sem habilitação no radar e que por isso surgiu a necessidade de outra empresa participar de esquema fraudulento (RAZÃO);*

*-a empresa AMERICA não tem qualquer relação com a empresa RAZÃO, inexistindo envolvimento com outras empresas e nem inclusão em qualquer esquema fraudulento;*

*-a pena de perdimento exige a robusta e insofismável prova de fraude (dolo) e do efetivo dano ao erário, que não restaram demonstrados na autuação;*

*-o ORDINÁRIO SE PRESUME E O EXTRAORDINÁRIO SE PROVA. Considerando os fatos, a presunção de regularidade da importação por conta própria e em nome próprio se presume, cabendo à autoridade fazer prova robusta e cabal do conluio e da fraude na operação, de modo a justificar o perdimento. Caso contrário, os fatos alegados poderiam, no máximo, ser enquadrados como mera irregularidade, mas nunca uma ilegalidade, que fundamentaria a pena de perdimento;*

**CONTRATO DE MÚTUO FINANCEIRO ENTRE PESSOAS JURÍDICAS - OPERAÇÃO FINANCEIRA DOCUMENTADA ENTRE EMPRESAS**

*-no auto de infração ora impugnado, o fiscal atuante alega que a empresa RAZÃO não tinha lastro financeiro para custear a importação, aduzindo que as operações de comércio exterior realizadas mediante utilização de recursos de terceiros presumem-se por conta e ordem deste;*

*-contudo, frise-se novamente que não houve qualquer participação ou interesse da empresa AMERICA nas importações realizadas pela atuada RAZÃO;*

*-cabe ressaltar que, como consta no relatório fiscal, houve apenas um mero empréstimo financeiro, pactuado através de contrato de mútuo, entre a RAZÃO e a pessoa jurídica AMERICA;*

*-o empréstimo da AMERICA se deu no importe de R\$ 200.000,00, que foi transferido em quatro créditos de R\$ 50.000,00 nas datas 25/08/2017, 29/08/2017, 30/08/2017 e 31/08/2017, através de transferências bancárias na conta corrente da empresa RAZÃO, sendo que o empréstimo foi parcelado e pago;*

*-também é de bom alvitre destacar que o empréstimo encontra-se documentado em contrato de mútuo e foi devidamente contabilizado dentro dos procedimentos legais;*

*-consequentemente, os extratos de movimentação bancária das contas correntes juntados nos autos apenas demonstram a existência de valores de empréstimos recebidos conforme previsão contratual;*

*-logo, não procede a alegação do fiscal no sentido de que os recursos não são originários da RAZÃO, que não é nem nunca foi o real adquirente das mercadorias;*

**AUSÊNCIA DE MOTIVOS PARA OCULTAÇÃO DE REAL ADQUIRENTE COMO PRETENDE FAZER CRER O FISCO -PRESUNÇÃO FISCAL**

*-o núcleo do tipo infracional reside na conduta dolosa de ocultar, esconder ou encobrir a pessoa jurídica (real sujeito passivo/real adquirente) que promove a entrada de mercadoria estrangeira no território nacional, utilizando-se para isso de fraude, simulação, inclusive interposição fraudulenta de terceiros;*

*-contudo, pergunta-se: QUAL SERIA A FINALIDADE DAS EMPRESAS "RAZÃO" E "AMERICA" NESSA OCULTAÇÃO? HÁ PROVAS DESSA NECESSIDADE, DESSE CONLUIO FRAUDATORIS? Que necessidade haveria nessa alegada interposição fraudulenta ou ocultação do real adquirente? Não há respostas para quaisquer dessas perguntas;*

*-com a devida vênia, o que se constata é que a autoridade apenas realiza a autuação com base em suposições, despidas de elementos ligados à realidade fática, que não permitem concluir - sem que parem dúvidas - a respeito da fidedignidade de tais conclusões fiscais;*

*-é indevida qualquer autuação com meros indícios sem qualquer prova das alegações fiscais, que por sinal não cabem à parte atuada provar;*

*-a ocultação de real destinatário das mercadorias; a ausência de lastro financeiro do importador e até mesmo o dano ao erário não se presumem, mas depende de provas a cargo exclusivo do fisco. Qualquer argumentação do fisco neste sentido só tem valor se houver prova por ele produzida, e através do adequado procedimento. Não existe, legalmente, qualquer presunção de "fé pública" para agentes do fisco;*

*-mesmo em decisões administrativas, o próprio fisco já reconheceu que a insuficiência de prova obriga à nulidade ou improcedência do auto de infração;*

*-considerando que a autuação pauta-se basicamente em presunções, tais elementos, em si, não são suficientes para desconsiderar as informações acerca da importação direta, não se permitindo que a autuação se dê por uma interpretação extensiva,*

*indícios e presunções, não se admitindo qualquer premissa no sentido de um "in dúbio pro fisco";*

*-resta manifesta a ausência de certeza e fidejussão no auto de infração, logo, o mesmo está claramente afastado das disposições legais (princípio da legalidade) que regem o presente tema, e por tal razão, por ofensa ao referido princípio, resta ineficaz e impedido de produzir qualquer efeito jurídico, devendo ser declarado integralmente nulo, pela AUSÊNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS essenciais para sua certeza e validade;*

**DA INEXISTÊNCIA DE FUNDAMENTOS PARA APLICAÇÃO DE MULTA DO VALOR ADUANEIRO E DA INAPLICABILIDADE DA MULTA SUBSTITUTIVA AO PERDIMENTO DAS MERCADORIAS (DECRETO LEI N° 1455/76 E DECRETO LEI N° 6759/2009) - AUSÊNCIA DE FRAUDE OU DE DANO AO ERÁRIO**

*-o que se verifica é a ausência de qualquer motivação que pudesse justificar o engendramento de tais teses e fatos indevidamente lançados, os quais são, de modo curioso, atenta e detalhadamente organizados pela autoridade fiscal;*

*-note-se, do mesmo modo, que sequer a ausência de capacidade financeira, econômica ou operacional são explicitamente expostos como fundamentos da alegada "ocultação do real adquirente";*

*-a pena de perdimento somente deve ser destinada àqueles casos de ilicitudes e fraudes efetivamente comprovadas, em casos de efetivo dolo e má-fé nos procedimentos de importação de mercadorias, sejam nos aspectos comportamentais, sejam nos aspectos documentais, elementos que não são encontrados nas importações em pauta;*

*-inexistindo dano ao erário, resta totalmente indevida a multa relativa ao valor aduaneiro aplicado pelo fisco;*

*-não se alterou a verdade de fato e o alegado fato (ocultação do real adquirente) não é jurídico e nem demonstrado na operação. Nem mesmo é fator legalmente relevante, já que o efetivo importador e adquirente sempre foi a empresa RAZÃO, não tendo qualquer participação da atuada e suposta responsável solidária AMÉRICA;*

*-interposição fraudulenta de terceiros necessita de prova robusta, sendo que a tese do fisco de que a real adquirente não apareceu descrita nas DI's não é suficiente para a autuação, quanto mais para motivar a penalidade de multa do valor aduaneiro, devendo deste modo ser julgada improcedente a autuação;*

**DA AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE DOLO E DE MÁ-FÉ**

*-restou constatada a ausência de qualquer forma de dolo ou má-fé junto às operações de importação realizadas pela RAZÃO, inexistindo qualquer participação da atuada e suposta responsável solidária AMERICA;*

*-afasta-se notoriamente a justa causa para a aplicação da gravosa penalidade aduaneira, pois inexistentes razões fáticas e jurídicas que justifiquem tal pena de multa similar ao perdimento das mercadorias;*

*-portanto, por tais motivos, deve ser afastada a penalidade imposta no presente auto de infração;*

*APLICAÇÃO DE MULTA QUE NÃO SE COADUNA COM A INFRAÇÃO DESCRITA NOS AUTOS - NÃO OBSERVÂNCIA NO AUTO DE INFRAÇÃO DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA PROPORCIONALIDADE E RAZOABILIDADE DA MEDIDA FISCAL*

*-como concentração de defesa, requer seja observado que para a aplicação da pena máxima em direito aduaneiro não foram considerados pelo fisco os princípios da proporcionalidade razoabilidade;*

*-o rigor excessivo do auto de infração não se justifica, sobretudo se for considerado que o agente público por força de lei deve pautar o ato administrativo aos Princípios da "Razoabilidade" e "Proporcionalidade", não sendo lícito aplicar punição no caso em tela, até mesmo porque não há qualquer violação ao erário público que é o bem jurídico tutelado pelo Estado;*

#### **"XII. DOS REQUERIMENTOS**

*Pelo exposto, ficou demonstrado e comprovado que a autuação indevidamente lançada não resiste à lógica jurídica, nem tampouco administrativa, motivo pelo qual se requer que:*

*todas as questões arguidas nesta impugnação sejam objeto de apreciação, exame e decisão fundamentada e motivada (1º C. C., Acórdão nº 101-77.785, 1g Câmara, DOU de 26.7.88, p. 13.983);*

*após analisadas as matérias requer-se que, em preliminar, que seja declarada nula a autuação ou que seja determinada a exclusão da AMERICA IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO EIRELI do polo passivo deste auto fiscal por falta de responsabilidade e ilegitimidade, inclusive porque não era o importador direto das mercadorias objeto da autuação, gerando assim a nulidade do auto fiscal por eleição errônea dos sujeitos passivos, ou, no mérito, que o Auto de Infração seja **julgado totalmente improcedente**;*

*a decisão de 1g Instância seja comunicada, por escrito, ao autuado em seu endereço comercial para as providências cabíveis;*

*seja deferida a produção de todas as provas em direito admitidas, pericial, expedição de ofícios e em especial a juntada de novos documentos no curso do processo administrativo fiscal.*

*[...]"*

*Através da Resolução nº 3.368, de 19/02/2020 (fls. 1.129-1.131), da Sétima Turma deste órgão julgador, decidiu-se enviar o processo à unidade de preparo, solicitando a esta:*

*"[...]a fim de que o órgão de origem cientifique o sujeito passivo RAZÃO IMPORTADORA E DISTRIBUIDORA DE BIKE EIRELI, acerca de todas as providências adotadas na diligência efetuada, em decorrência da Resolução nº 3.277, de 14/02/2019, inclusive no que se refere à separação das multas em processos diferentes e à inclusão do responsável solidário no pólo passivo da exação correspondente à multa equivalente ao valor aduaneiro assegurando-lhe o prazo de trinta dias para se pronunciar sobre as informações e os documentos trazidos aos autos, conforme art. 16, § 4º, "c", do Decreto nº 70.235/1972, com redação dada pela Lei nº 9.532/1997, c/c art. 35, parágrafo único, do Decreto nº 7.574/2011.*

*[...]"*

*Em cumprimento a essa diligência, conforme o Termo de Ciência por Abertura de Mensagem (fl. 1.139), a empresa RAZÃO tomou ciência, em 23/03/2020, das providências adotadas em atendimento à diligência solicitada por meio Resolução nº 3.277, de 14/02/2019. Porém, decorrido o prazo para a apresentação de manifestação, a empresa RAZÃO não se pronunciou.*

*É o relatório.*

A Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 03 (DRJ 03), por meio do Acórdão nº 103-002.453, de 16 de dezembro de 2020, decidiu conhecer das impugnações, para: i) preliminarmente, rejeitar as alegações de nulidade arguidas pelas impugnantes; ii) no mérito, julgar improcedentes as impugnações, para manter a multa objeto da presente lide, conforme entendimento resumido na seguinte ementa:

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Data do fato gerador: 22/08/2017

PRODUÇÃO DE PROVA. PROTESTO GENÉRICO. APRESENTAÇÃO "A POSTERIORI". INADMISSIBILIDADE.

O protesto genérico pela produção de todos os meios de prova em direito admitidos não produz efeitos no processo administrativo fiscal. A prova documental deve ser apresentada juntamente com a impugnação, salvo nos casos expressamente admitidos em lei. Em caso de obtenção de provas por meio de diligências ou perícias, estas devem ser expressamente solicitadas, especificando o seu objeto e atendendo-se os requisitos previstos em lei, sob pena de considerar-se não formulado o pedido.

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Data do fato gerador: 22/08/2017

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA NA IMPORTAÇÃO. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE. MULTA.

A ocultação do sujeito passivo, do real comprador ou do responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, consiste em infração punível com a multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou tenha sido consumida.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Data do fato gerador: 22/08/2017

INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO ADUANEIRA. RESPONSABILIDADE.

Responde pela infração à legislação aduaneira quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática ou dela se beneficie, inclusive o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

ARGUIÇÃO DE VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DA PROPORCIONALIDADE, DA RAZOABILIDADE. APRECIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA DE JULGAMENTO. DESCABIMENTO.

A Administração Tributária deve se pautar pelo princípio da estrita legalidade, assim como pela presunção relativa de constitucionalidade das leis e atos normativos, não competindo

à autoridade administrativa manifestar-se quanto à inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, incumbindo ao Poder Judiciário tal mister.

#### **Impugnação Improcedente**

#### **Crédito Tributário Mantido**

As empresas Razão e América interpuseram Recurso Voluntário, contestando o v. acórdão recorrido e reiterando todos os argumentos de fato e de direito expostos na impugnação.

É o relatório.

### **VOTO**

Conselheiro **Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues**, Relator.

Os Recursos Voluntários são tempestivos e cumprem com os requisitos formais de admissibilidade, devendo, por conseguinte, serem conhecidos.

### **1 DA PRELIMINAR DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO E DE ILEGITIMIDADE PASSIVA**

Conforme supra relatado, apesar de inicialmente ter sido lavrado o auto de infração em face apenas da empresa Razão, através da Resolução nº 3.277, de 14/02/2019 (fls. 650-653), a Sétima Turma da C. DRJ 03 decidiu enviar o processo à unidade de preparo, nos seguintes termos:

*1) Tendo em vista que, de acordo com a Descrição dos Fatos do Auto de Infração, está caracterizada a responsabilidade solidária da empresa AMÉRICA IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO EIRELI, CNPJ 25.134.543/0001-22, em relação à multa equivalente ao valor aduaneiro (art. 23, inciso V, §§ 1º e 3º, do Decreto-lei nº 1.455/1976), informar o motivo de esta não ter sido colocada no polo passivo da exigência ou adotar os procedimentos cabíveis para separar, em processos diferentes, os lançamentos das duas multas, com a inclusão do citado responsável solidário no pólo passivo da exação correspondente à multa equivalente ao valor aduaneiro”.*

*(...)*

*Por fim, com vista a garantir o exercício do contraditório e da ampla defesa, cabe cientificar o sujeito passivo, inclusive eventuais solidários, acerca da diligência efetuada, assegurando-lhes o prazo de trinta dias para se pronunciarem sobre as informações e os documentos trazidos aos autos, decorrentes das providências acima solicitadas, conforme art. 16, § 4º, "c", do Decreto nº 70.235/1972, com redação dada pela Lei nº 9.532/1997, c/c art. 35, parágrafo único, do Decreto nº 7.475/2011."*

Em cumprimento à diligência, a Unidade de Origem adotou o procedimento de separar os lançamentos das duas infrações (interposição fraudulenta e cessão de nome) em

processos distintos, incluindo, por meio do Termo de Sujeição Passiva de fls. 1.085/1.086, a empresa América como responsável solidária no polo passivo da autuação objeto do presente processo administrativo fiscal.

Tendo sido cientificada do Termo de Sujeição Passiva, a empresa América apresentou impugnação, alegando em preliminar que a fiscalização teria remendado o auto de infração, sendo que, após lavrada a autuação, não seria mais possível “[...] o fiscal “remendá-lo” e tentar “corrigi-lo” a qualquer custo”. Ademais, a autuação também seria nula “por eleição errônea dos sujeitos passivos”.

Ao apreciar a referida alegação, o v. acórdão recorrido decidiu rejeitar a preliminar de nulidade, com base nos seguintes fundamentos:

De forma diferente do que alega a empresa AMÉRICA, não houve qualquer irregularidade em sua inclusão no polo passivo do Auto de Infração correspondente à multa equivalente ao valor aduaneiro. Isso porque na descrição dos fatos a fiscalização apresenta elementos que, no seu entender, envolvem essa empresa nos acontecimentos que resultaram no lançamento.

Ademais, tendo os fatos ocorrido no ano de 2017, com a inclusão da empresa considerada solidária em 2019, não havia ainda transcorrido o prazo decadencial, que poderia ser um empecilho a isso.

Cabe destacar que a AMERICA foi devidamente cientificada de sua inclusão, tendo obtido acesso ao lançamento, à descrição dos fatos, bem como às provas apresentadas pela fiscalização, tendo lhe sido facultada apresentação de defesa, o que feito a contento, sendo que esta, juntamente com os fatos aduzidos pela fiscalização, serão apreciados adiante, quando do exame do mérito.

Portanto, não cabe falar em nulidade quanto a isso.

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente defende que “[...] não se trata de questão envolvendo “prazo decadencial” como alegado pela DRJ, mas sim do fato de que após lavrado o auto de infração não é mais possível o fiscal “remendá-lo” e tentar “corrigi-lo” a qualquer custo”.

Neste sentido, sustenta que “[...] os equívocos na posterior inclusão da empresa AMERICA IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO EIRELI na condição de responsável solidário pela infração enseja a nulidade do auto por vício material, uma vez que o auto não poderá ser aproveitado e nem convalidado ou sanado”.

Ainda, sustenta que “[...] não havendo concorrência para prática de qualquer ilícito fiscal, nem interesse jurídico e nem benefício próprio; e não se tratando de importação por conta e ordem, verifica-se que inexistem motivos para caracterização de responsabilidade solidária para fins fiscais, e injusta assim a penalização e conseqüente responsabilidade solidária, devendo, portanto, ser reformada a decisão da DRJ com a conseqüente exclusão da empresa AMERICA IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO EIRELI do polo passivo deste auto fiscal por falta de responsabilidade

*e por franca ilegitimidade, inclusive porque não era o importador direto das mercadorias objeto da autuação, gerando assim a nulidade do auto fiscal por eleição errônea dos sujeitos passivos”.*

Entendo que não assiste razão à recorrente.

Com a devida vênia, a recorrente parece confundir a inclusão posterior do responsável solidário com a correção de eventual nulidade da autuação, o que jamais foi sequer alegado.

Conforme se verifica das suas razões, não há qualquer nulidade no auto de infração, restringindo-se as alegações da recorrente à suposta impossibilidade de inclusão do responsável solidário no polo passivo da autuação, em período posterior à lavratura do auto de infração, alegações estas que não estão embasadas em nenhum dispositivo legal.

Ocorre que, além de não se tratar de situação vedada pelo ordenamento jurídico – desde que devidamente observado o direito ao contraditório e à ampla defesa, o que foi realizado no presente caso -, a inclusão posterior do responsável solidário na autuação, nos casos em que verificada a pluralidades de sujeitos passivos, possui previsão expressa no âmbito da Receita Federal, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1.862/18, *ex vi*:

Art. 2º O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil que identificar hipótese de pluralidade de sujeitos passivos na execução de procedimento fiscal relativo a tributos administrados pela RFB deverá formalizar a imputação de responsabilidade tributária no lançamento de ofício.

Parágrafo único. Não será exigido Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF) para a imputação de responsabilidade tributária.

Art. 3º **Na hipótese de imputação de responsabilidade tributária, o lançamento de ofício deverá conter também:**

I - **a qualificação das pessoas físicas ou jurídicas a quem se atribua a sujeição passiva;**

II - **a descrição dos fatos que caracterizam a responsabilidade tributária;**

III - **o enquadramento legal do vínculo de responsabilidade decorrente dos fatos a que se refere o inciso II;** e

IV - **a delimitação do montante do crédito tributário imputado ao responsável.**

(...)

Art. 11. A identificação de hipótese de pluralidade de sujeitos passivos decorrente de fatos novos ou subtraídos ao conhecimento do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pelo procedimento fiscal deve seguir o disposto neste Capítulo.

Art. 12. **Caso o processo administrativo fiscal esteja pendente de julgamento em primeira instância, será emitido Termo de Devolução de Processo para**

**Imputação de Responsabilidade por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, que será anexado ao processo.**

Parágrafo único. **Fica dispensada a lavratura do Termo de Devolução de Processo na hipótese de o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil identificar pluralidade de sujeitos passivos na execução do procedimento de diligência ou de perícia a que se refere o art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972.**

Art. 13. **Identificada a hipótese a que se refere o art. 11, o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil lavrará Termo de Imputação de Responsabilidade Tributária, que deve conter os requisitos previstos no art. 3º.**

§ 1º **O sujeito passivo responsabilizado de acordo com o disposto no caput poderá impugnar o crédito tributário lançado e o vínculo de responsabilidade constantes do Termo de Imputação de Responsabilidade Tributária no prazo de 30 (trinta) dias.**

§ 2º **Os demais sujeitos passivos serão cientificados do termo a que se refere o caput e poderão manifestar-se exclusivamente quanto à imputação de responsabilidade nele contido no prazo de 30 (trinta) dias. (Grifamos)**

Diante do exposto, trata-se de situação plenamente disciplinada no âmbito da Receita Federal, tendo sido observados todos os procedimentos exigidos pela legislação que trata da matéria, de modo que não há que se falar em qualquer nulidade da presente autuação.

Da mesma forma, a alegação de nulidade do auto de infração “*por eleição errônea dos sujeitos passivos*” também não merece subsistir, uma vez que a responsabilização está plenamente fundamentada no artigo 95, inciso V, do Decreto-lei nº 37/66, que dispõe que “*respondem pela infração: conjunta ou isoladamente, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora*”, sendo certo que o mero inconformismo da recorrente com a sua inclusão no polo passivo da autuação, ou quanto a sua responsabilização solidária no caso concreto, não gera por si só a nulidade do auto de infração, devendo as suas razões de insurgência serem apreciadas quando do julgamento do mérito do presente recurso.

Por tais razões, voto por rejeitar a preliminar de nulidade do auto de infração suscitada pela recorrente América.

## **2 DA INFRAÇÃO DE OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE, MEDIANTE FRAUDE OU SIMULAÇÃO**

Conforme supra relatado, ao apreciar a presente controvérsia, o v. acórdão recorrido decidiu manter a autuação, sob o fundamento de que “[...] *diante dos fatos descritos, arriados no conjunto probatório anexado aos autos, conclui-se pela existência de ocultação do real adquirente, em relação às DIs objeto de autuação, infração punível com a pena de perdimento das mercadorias, devendo, no caso, ser substituída pela multa equivalente ao valor aduaneiro,*

conforme determina o art. 23, inciso V, §§ 1º e 3º do Decreto-lei nº 1.455/1976, em desfavor da empresa RAZÃO IMPORTADORA E DISTRIBUIDORA DE BIKE EIRELI visto que, em resposta (à fl. 326) ao Termo de Intimação nº 67/2018, o titular da empresa RAZÃO afirmou que as mercadorias importadas através das DIs objeto de autuação tinham sido revendidas.

Quanto aos argumentos e provas trazidos pelas impugnantes, assim se manifestou o v. acórdão recorrido:

*[...] os documentos trazidos pelos impugnantes, relação de clientes e respectivas vendas, documentos de identificação e alterações contratuais, notas fiscais, balancete, movimentação bancária, juntamente com a impugnação ou após a realização das diligências, em nada alteram as conclusões sobre o quadro probatório produzido pela fiscalização. A verdade é que os diversos indícios acima demonstram que as importações não eram diretas pela RAZÃO, mas, antes mesmo de ocorrerem, já eram direcionadas à AMERICA, que forneceu recursos, não tendo havido o repasse das mercadorias a esta empresa em virtude de o procedimento fiscal ter-se iniciado logo após o registro das DIs.*

*Nem a existência de eventual lucro ou pagamento de tributos, ou a inexistência de dano financeiro ao erário, elidem a ocorrência de ocultação diante dos diversos indícios acima mencionados, observando-se que, havendo ocultação o dano ao erário é presumido.*

*Ou seja, os diversos indícios acima citados provam ocultação real e não ocultação presumida. Como já expendido, uma das aplicações das presunções simples, obtidas através dos indícios, dos fatos da causa, é justamente nos casos de dolo e atos de má fé em geral. Assim, os diversos indícios já apontados levam, no meu entender, na direção de ter havido dolo da RAZÃO e da AMERICA.*

*A menção aos recursos repassados da AMERICA para a RAZÃO, sem a qual esta não teria condições de registrar as DIs objeto da autuação, baseada em contratos de mútuo sem firma reconhecida e sem registro, diante dos demais indícios de ocultação acima mencionados, em vez de socorrer as impugnantes, apenas depõem em favor da existência de ocultação.*

*Assim, nada foi apresentado de concreto de modo a desconstituir a infração. Os indícios convergentes acima apontados são, no meu entender, suficientes para caracterizar a ocultação. Os dados trazidos não têm o condão de desconstituir a convicção acerca da simulação e da interposição trazida pelos diversos indícios já destacados anteriormente.*

***Em verdade, a defesa não logrou apresentar nenhuma contraprova que conseguisse atestar a veracidade das informações prestadas nas DIs objeto de autuação e desconstituiu a conclusão da "Descrição dos Fatos" acerca da existência de ocultação.***

*Assim, subsiste o vigor das provas, acima citadas, trazida aos autos pela fiscalização, que não cedeu diante dos argumentos aduzidos pelas impugnantes.*

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente Razão alega, em breve síntese, o seguinte:

*(i) a importação direta foi realizada pela empresa Razão e toda a mercadoria foi vendida pela empresa Razão (vide em anexo aos autos -lista de clientes e notas fiscais de venda), sendo contabilizado e pago os impostos na forma legal, ou seja, inexistindo importação por encomenda e nem por conta e ordem de terceiros, não havendo qualquer participação ou interesse da empresa América;*

*(ii) quanto a alegação do acórdão da DRJ de que "Intimada a apresentar declaração informando como se deu a transação comercial, a empresa, em resposta, alegou basicamente que as negociações comerciais deram-se através de skype e/ou whatsapp, nada apresentando quanto a isso. Destaque-se que o comum é que as tratativas se deem por e-mail" não ter qualquer respaldo legal, sendo que as tratativas de fato ocorreram desta forma, inexistindo qualquer ilegalidade para este tipo de negociação, até porque tal forma de comunicação é moderna, usual e muito mais rápida do que a troca de e-mails;*

*(iii) as conclusões fiscais e do acórdão da DRJ que pretendem provar a ocorrência de interposição fraudulenta são dotadas de PRESUNÇÕES e AUSENTE DE PROVAS;*

*(iv) a recorrente preencheu todos os requisitos legais para a caracterização da propriedade das mercadorias importadas, o que faz dela a detentora das mercadorias que importa, sendo uma nítida importação direta;*

*(v) a hipótese de importação direta é exatamente o caso dos autos, eis que a recorrente - em nome próprio - celebrou a compra diretamente com o parceiro estrangeiro, definindo o objeto da importação; a quantidade de mercadorias; o preço e as condições de adimplemento, inclusive no tocante ao valor do frete e do seguro internacional e ainda recolheu todos os impostos devidos na operação, inexistindo quaisquer ilegalidades no procedimento de importação;*

*(vi) quando do registro das Declarações de Importação, a empresa Razão já estava há tempos autorizada a utilizar a marca "TWO DOGS", sendo totalmente frágil a conclusão do fiscal e corroborado no acórdão da DRJ no sentido de que a importação de produtos com marca registrada em nome de terceiros seria indício de que poderia estar havendo a ocultação do real adquirente das mercadorias;*

*(vii) não houve qualquer ocultação do sujeito passivo, do real comprador e nem de responsável pela operação, inexistindo simulação, fraude ou interposição fraudulenta, tratando-se apenas de uma importação direta da empresa RAZAO, da qual mediante Instrumento Particular de Contrato de Uso da Marca, estava autorizada a utilizar a marca "TWO DOGS", inexistindo qualquer participação ou interferência de terceiros;*

*(viii) não há nenhuma prova de envolvimento da empresa AMERICA IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO EIRELI, causando espécie a alegação fiscal de que a recorrente "pretendia manter recôndita" tal empresa, até porque RAZAO e AMERICA tratam de empresas distintas, com patrimônios distintos e com sócios diferentes, bastando conferir os documentos já anexados nos autos;*

(ix) o relatório fiscal e o acórdão pretendem fazer crer que houveram "diversas coincidências envolvendo os sócios e ex-sócios das empresas RAZÃO, ORDEM SUL, TWO DOGS, e outras, inclusive a empresa AMERICA", citando venda simulada de quotas do capital social da ORDEM SUL; empréstimos não quitados de pessoas físicas; endereços coincidentes de diversas empresas; quadro de empregados das empresas AMERICA, ORDEM SUL e AGUIAMAX; reclassificação fiscal de NCM da ORDEM SUL; exclusão do simples da ORDEM SUL, etc, mas que NÃO TEM QUALQUER CORRELAÇÃO (???) com as importações dos produtos objetos das Declarações de Importação (DI's) n° 17/1412001-7 e 17/1416811-7 que foram regularmente declaradas à Receita Federal do Brasil;

(x) não existe formação de "grupo" e quanto menos *modus operandi*, sendo que todas as empresas são independentes, com capital próprio, sócios distintos e com personalidade jurídica própria, sendo que o que houve apenas foi apenas um Contrato de Compra e Venda da marca "TWO DOGS" e Cessão de Direitos pela ORDEM SUL para a empresa TWO DOGS IMPORTAÇÃO E COMÉRCIO LTDA e que depois tal empresa firmou com a pessoa jurídica RAZAO IMPORTADORA E DISTRIBUIDORA DE BIKE EIRELI um Instrumento Particular de Contrato de Uso da Marca, na qual autoriza a empresa RAZAO a utilizar a marca "TWO DOGS", nada mais do que isso;

(xi) é fantasiosa e dotada de presunção a alegação do relatório de que as demais empresas do 'grupo' estavam sem habilitação no radar e que por isso surgiu a necessidade de outra empresa participar de esquema fraudulento (RAZAO);

(xii) a pena de perdimento exige a robusta e insofismável prova de fraude (*dolo*) e do efetivo dano ao erário, que não restaram demonstrados nessa autuação;

(xiii) a empresa Razão possuía condições de realizar as importações objeto da autuação: (a) possui capital social devidamente integralizado no importe de R\$ 89.000,00; (b) o proprietário da Razão, Marcos Antonio Fortuna, antes de realizar as importações objetos da autuação, em abril/2017, recebeu R\$ 65.000,00 relativo a venda de um imóvel; Logo, a empresa Razão possuía lastro financeiro devidamente contabilizado e suficiente para custear sozinha todas as importações; (c) Também houve empréstimo para capital de giro através de contrato de mútuo pactuado com a pessoa jurídica AMERICA IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO EIRELI, CNPJ 25.134.543/0001-22, empresa esta de propriedade Diego Vieira do Amaral (sócio de Marcos Antonio Fortuna na empresa TWO DOGS IMPORTAÇÃO E COMÉRCIO LTDA). Enfim, o empréstimo com a AMERICA se deu no importe de R\$ 200.000,00, da qual foi recebido em 4 créditos de R\$ 50.000,00 nas datas 25/08/2017, 29/08/2017, 30/08/2017 e 31/08/2017 (vide extratos bancários em anexo), através de transferências bancárias na conta corrente da empresa RAZAO e que foi parcelado e devidamente pago; (d) o empréstimo encontra-se documentado em contrato de mútuo e foi devidamente contabilizado dentro dos procedimentos legais (vide balancete do período que demonstra o

*registro contábil, bem como comprovantes de pagamentos do empréstimo - em anexo).*

*(xiv) a empresa RAZAO possui compatibilidade de patrimônio com os valores transacionados no comércio exterior, o que demonstra a existência de capacidade econômica da recorrente para suportar as importações;*

*(xv) a ocultação de real destinatário das mercadorias; a ausência de lastro financeiro do importador e até mesmo o dano ao erário não se presumem, mas depende de provas a cargo exclusivo do fisco;*

*(xvi) não se pode admitir a penalidade sob o fundamento de dano ao erário, se efetivamente sequer haveria, mesmo por via reflexa, qualquer for de prejuízo ao Estado. E quando, do mesmo modo, nem sequer haveria ao controle de importações ou ao sistema de fiscalização do comércio exterior qualquer forma de burla ou simulação, que permita o perdimento de bens, considerando este como a PENA MÁXIMA prevista no regulamento aduaneiro;*

*(xvii) não há razões para aplicação da multa SUBSTITUTIVA, equivalente ao valor aduaneiro, haja vista a ausência de prova robusta e cabal dos atos de má-fé do contribuinte; atuação do contribuinte com inexistência de dolo; ausência de dano ao erário e respeitando o princípio da boa-fé, uma vez que o contribuinte não promoveu a importação com o fito de suprimir tributo ou lesar o fisco.*

Por sua vez, em sentido semelhante, a recorrente América reproduz os seguintes argumentos:

*(i) a importação direta foi realizada pela empresa Razão, inexistindo importação por encomenda e nem por conta e ordem de terceiros, não havendo qualquer participação, ocultação ou interesse da empresa América;*

*(ii) não foi comprovado qualquer simulação, fraude ou interposição fraudulenta, assim como, nenhum efetivo prejuízo ao erário;*

*(iii) a operação de importação foi regular, inexistindo qualquer encomendante pré determinado;*

*(iv) as empresas Razão e América se tratam de empresas distintas, com patrimônios distintos e com sócios diferentes;*

*(v) “o acórdão da DRJ pretende fazer crer que houve venda simulada de quotas do capital social da ORDEM SUL; empréstimos não quitados de pessoas físicas; endereços coincidentes de diversas empresas; quadro de empregados das empresas AMERICA, ORDEM SUL e AGUIAMAX; reclassificação fiscal de NCM da ORDEM SUL; exclusão do simples da ORDEM SUL, etc, mas que não tem qualquer correlação com as importações dos produtos objetos das Declarações de Importação (DI's) n° 17/1412001-7 e 17/1416811-7”;*

*(vi) não existe formação de "grupo" e quanto menos modus operandi, sendo que todas as empresas são independentes, com capital próprio, sócios distintos e com personalidade jurídica própria;*

*(vii) é fantasiosa e dotada de presunção a alegação do relatório de que as demais empresas do 'grupo' estavam sem habilitação no radar e que por isso surgiu a necessidade de outra empresa participar de esquema fraudulento;*

*(viii) não houve qualquer participação ou interesse da empresa nas importações realizadas pela atuada, houve apenas um mero empréstimo financeiro pactuado através de contrato de mútuo entre as duas, no importe de R\$ 200.000,00, da qual foi transferido em 4 créditos de R\$ 50.000,00 nas datas 25/08/2017, 29/08/2017, 30/08/2017 e 31/08/2017, através de transferências bancárias na conta corrente da empresa Razão, da qual o empréstimo foi parcelado e pago;*

*(ix) o empréstimo encontra-se documentado em contrato de mútuo e foi devidamente contabilizado dentro dos procedimentos legais;*

*(x) não procede a alegação no sentido de que "os recursos não são originários da RAZAO, que não é nem nunca foi o real adquirente das mercadorias", posto que como demonstrado não há qualquer ilegalidade no empréstimo ocorrido, tratando-se de prática comum entre empresas e que foi devidamente formalizado e contabilizado, inexistindo qualquer ilegalidade, fraude ou vício;*

*(xi) é indevida qualquer autuação com meros indícios sem qualquer prova das alegações fiscais, que por sinal não cabem a parte atuada provar;*

*(xii) a ocultação de real destinatário das mercadorias; a ausência de lastro financeiro do importador e até mesmo o dano ao erário não se presumem, mas depende de provas a cargo exclusivo do fisco;*

*(xiii) não se pode admitir a penalidade sob o fundamento de dano ao erário, se efetivamente sequer haveria, mesmo por via reflexa, qualquer for de prejuízo ao Estado. E quando, do mesmo modo, nem sequer haveria ao controle de importações ou ao sistema de fiscalização do comércio exterior qualquer forma de burla ou simulação, que permita o perdimento de bens, considerando este como a PENA MÁXIMA prevista no regulamento aduaneiro.*

Com a devida vênia, entendo que não assiste razão às recorrentes.

Inicialmente, é pertinente lembrar a diferenciação estabelecida por Paulo de Barros Carvalho entre fatos e objetos da experiência ou eventos. Os fatos seriam os enunciados linguísticos sobre as coisas e os acontecimentos, sobre as pessoas e suas manifestações. Por sua vez, os objetos da experiência são aquilo acerca do que faremos afirmações, aquilo sobre que emitimos enunciados<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2015. p.342

Pela clareza e didática, merecem referência também as lições de Tércio Sampaio Ferraz Jr.:

É preciso distinguir entre *fato* e *evento*. A travessia do Rubicão por Cesar é um *evento*. Mas ‘Cesar atravessou o Rubicão’ é um *fato*. Quando, pois, dizemos que ‘é um fato que Cesar atravessou o Rubicão’ conferimos *realidade* ao *evento*. ‘Fato’ não é pois *algo* concreto, sensível, mas um elemento linguístico capaz de organizar uma situação existencial como realidade<sup>2</sup>.

Tal distinção é relevante para percebermos que “[...] acontecido o evento, não há como entrar em contato direto com ele, pois se esvaiu no tempo e no espaço. Sobram, apenas, vestígios, marcas deixadas por aquele evento, as quais servem como base para construção do fato jurídico e adequado desenvolvimento do processo de positivação”<sup>3</sup>.

E mais, “[...] ou a mutação ocorrida na vida real é contada, fielmente, de acordo com os meios de prova admitidos pelo sistema positivo, consubstanciando a categoria dos fatos jurídicos (lícitos ou ilícitos, pouco importa) e da eficácia que deles se irradia; ou nada terá acontecido de relevante para o direito, em termos de propagação de efeitos”<sup>4</sup>.

Neste sentido, é importante compreendermos que (i) infelizmente, a verdade real é inalcançável, por pertencer apenas ao mundo fenomênico – dos eventos –, se esvaindo no tempo e no espaço; e (ii) não há como se afastar a subjetividade na análise das provas, uma vez que, como toda e qualquer linguagem, o fato jurídico é constituído a partir do seu relato em linguagem competente, sendo tal relato uma atividade humana e, por conseguinte, dotada de valores e inerentemente subjetiva.

No caso das infrações praticadas mediante fraude ou simulação, justamente por existir uma intenção de ocultar a ocorrência da conduta efetivamente praticada, os documentos oficiais geralmente corroboram a suposta ocorrência do fato fraudado ou simulado.

Nestas situações, cabe às autoridades investigadoras e julgadoras analisarem os demais elementos de prova existentes, para verificar, a uma, se há indícios de uma conduta fraudulenta ou simulada, e, a duas, qual teria sido o ato ou negócio jurídico efetivamente praticado; para, após formada a sua convicção, articulada em consonância com a teoria das provas, relatar com precisão o fato jurídico tido como ocorrido e os efeitos dele decorrentes.

Além da robusta fundamentação realizada pelo v. acórdão recorrido – o que, por si só, já refutaria os argumentos expostos pela recorrente –, é oportuno ponderar que toda investigação se inicia com base em indícios, sendo que, a partir destes, pode-se chegar ou não a comprovação da ocorrência de determinada infração ou irregularidade.

<sup>2</sup> FERRAZ JR, Tércio Sampaio. Introdução ao estudo do direito. São Paulo: Atlas, 1991, p. 253.

<sup>3</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no Direito Tributário. In Derecho Tributário – Tópicos Contemporâneos. Tradución de Juan Carlos Panez Solórzano. Lima: Grijley, 2010

<sup>4</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método. São Paulo: Noeses, 2008. p. 824

Indício é aquilo que indica, com probabilidade, a existência de algo. Nada impede que um indício seja utilizado como prova, afinal, toda prova é, antes, um indício. Tudo depende da força probante, ou seja, da consistência e da coerência da unidade lógica que aponta para o fato que se quer provar. Ademais, é comum que a prova seja constituída por um conjunto de indícios que, ao se confirmarem e se completarem, convergem para a formação da convicção do julgador e, por conseguinte, para a constituição do fato jurídico.

Neste sentido, o v. acórdão recorrido assim se manifestou sobre o conjunto probatório existente nos autos e a formação de sua convicção:

*A conclusão acerca da existência de ocultação, nas operações de importação em análise, está assentada em elementos convergentes, relativos à existência de relacionamento entre diversas empresas, no compartilhamento de endereços, de telefone, de empregados, superposição e relacionamento de sócios, impossibilidade de importação em virtude de falta de habilitação para importar das demais empresas, exceto a RAZÃO, repasse de produtos importados à empresa AMERICA, com preços abaixo do custo em operações entre as empresas, em importações anteriores dos mesmos produtos, repasse de recursos para possibilitar importações.*

*Tem-se por persuasiva a prova indireta quando esta é reforçada por elementos convergentes de convicção que apontam para o fato probando, por meio de raciocínio fundado em informações demonstráveis de outros fatos capazes, por sua vez, de convencer acerca da existência daquele que se quer provar.*

Para corroborar a referida conclusão – da qual concordamos -, mencionamos uma vez mais os elementos de prova indicados na autuação para concluir pela ocultação do real adquirente nas operações de importação relativas às DI's investigadas.

Conforme se extrai dos autos, o procedimento especial baseado na IN RFB nº 1.169/2011 que redundou no presente processo administrativo (multa equivalente ao valor aduaneiro), decorreu do fato de a recorrente Razão estar importando produtos "Two Dogs", cuja marca estava registrada em nome da empresa Ordem Sul Importação e Comércio Eireli (Ordem Sul), cujos sócios tinham ou tiveram alguma relação com as empresas América e Razão.

No caso, uma das DI's se referia a patinetes (*scooters*) com motores de propulsão elétricos, enquanto que a outra amparava a importação das peças de reposição correspondentes. Intimada a apresentar declaração informando como se deu a transação comercial, a empresa, em resposta, alegou basicamente que as negociações comerciais deram-se através de skype e/ou whatsapp, nada apresentando quanto a isso.

Ressalte-se que apesar de afirmar, em seu Recurso Voluntário, que “[...] celebrou a compra diretamente com o parceiro estrangeiro, definindo o objeto da importação; a quantidade de mercadorias; o preço e as condições de adimplemento, inclusive no tocante ao valor do frete e do seguro internacional”, a recorrente Razão não faz qualquer prova do alegado.

Desta forma, além de tal fato configurar indício contrário à recorrente – visto que, até mesmo, a utilização de Skype e/ou whatsapp permitem algum tipo de documentação dos registros, o que sequer foi apresentado, - a legislação é clara ao prever a obrigação do importador de manter, em boa guarda e ordem, os documentos relativos às transações que realizar e de apresentá-los à fiscalização aduaneira quando exigidos, conforme se extrai do disposto no artigo 18, *caput* e §1º, do Decreto nº 6.759/09 (Regulamento Aduaneiro), abaixo transcrito:

**Art.18.O importador, o exportador ou o adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem têm a obrigação de manter, em boa guarda e ordem, os documentos relativos às transações que realizarem, pelo prazo decadencial estabelecido na legislação tributária a que estão submetidos, e de apresentá-los à fiscalização aduaneira quando exigidos** (Lei nº 10.833, de 2003, art. 70, *caput*):

**§1ºOs documentos de que trata o caput compreendem os documentos de instrução das declarações aduaneiras, a correspondência comercial, incluídos os documentos de negociação e cotação de preços, os instrumentos de contrato comercial, financeiro e cambial, de transporte e seguro das mercadorias, os registros contábeis e os correspondentes documentos fiscais**, bem como outros que a Secretaria da Receita Federal do Brasil venha a exigir em ato normativo (Lei nº10.833, de 2003, art. 70, §1º). **(Grifamos)**

Intimada a informar qual a sua relação com a empresa Ordem Sul, a recorrente Razão respondeu que tinha apenas relação comercial com esta e, relativamente à marca Two Dogs, afirmou que a Ordem Sul a havia vendido à empresa Two Dogs, conforme contrato (fls. 130-132) e Termo de Cessão (fls. 133-134), ambos datados em 19 de setembro de 2016, sendo que a Two Dogs, por sua vez, teria autorizado a Razão a utilizar a marca, conforme contrato de fls. 139-142, formalizado em 02 de janeiro de 2017.

A respeito dos referidos contratos, tanto a autuação quanto o v. acórdão recorrido apontam que nenhum desses instrumentos estão registrados em cartório. Apenas o Termo de Cessão tem as firmas reconhecidas. Não estando registrado, nem com firmas reconhecidas, o Instrumento Particular de Contrato de Uso de Marca, no qual a Two Dogs teria autorizado o uso da marca pela Razão, não se pode ter certeza da data em que ocorreu. Segundo o v. acórdão recorrido, *“[o]s contratos não provam que a empresa Razão detinha, no momento das importações (agosto de 2017), autorização para importar as scooters. Isso porque o contrato não registrado não opera efeitos em relação a terceiros”*.

É o que preceitua o artigo 221 do Código Civil em vigor:

Art. 221. O instrumento particular, feito e assinado, ou somente assinado por quem esteja na livre disposição e administração de seus bens, prova as obrigações convencionais de qualquer valor; **mas os seus efeitos, bem como os da cessão, não se operam, a respeito de terceiros, antes de registrado no registro público.** **(Grifamos)**

Apesar de discordar quanto a total ausência de força probante dos referidos contratos, é inegável que a ausência de registro público reduz a sua força probatória em prol da recorrente, exigindo uma análise conjunta com os demais indícios. De qualquer forma, é certo que a transferência da marca Two Dogs da empresa Ordem Sul para a empresa Two Dogs restou devidamente comprovada pela recorrente, pela juntada do registro atualizado no INPI.

Além da questão relacionada à marca, há diversas coincidências envolvendo os sócios e ex-sócios das empresas Razão, Ordem Sul, Two Dogs, e outras, inclusive a empresa América, e entre as próprias empresas, conforme bem destacado pelo v. acórdão recorrido:

**A empresa ORDEM SUL foi constituída pelos sócios Tairone dos Passos e Eduardo Reis Felix Júnior.** O primeiro é citado em diversas matérias na internet como um dos sócios responsáveis por trazer os patinetes elétricos da marca TWO DOGS (fls. 174-181):

(...)

**Conforme as Declarações de Imposto de Renda Pessoa Física de Tairone dos Passos** verifica-se que este adquiriu os 50% de seu sócio da ORDEM SUL em 2014 por R\$300.000,00. O capital social integralizado era de R\$ 370.500,00 em 31/12/2014. **Em 2015 consta empréstimo no valor de R\$ 80.000,00 para Marcos Antônio Fortuna, atual responsável pela RAZÃO e pela empresa TWO DOGS, e que foi o titular da empresa AGUIAMAX COMÉRCIO E DISTRIBUIÇÃO EIRELI (AGUIAMAX).**

**Ressalte-se que, no que se refere à antiga empresa AGUIAMAX, Marcos Antônio Fortuna, atual representante da empresa RAZÃO, foi sócio daquela empresa, ao lado de Diego Vieira do Amaral, atual titular da empresa AMERICA, considerada solidária na autuação aqui em discussão. Esses dois são, ainda hoje, sócios da empresa TWO DOGS.**

Voltando às Declarações de Imposto de Renda Pessoa Física de Tairone dos Passos, este, em 22/03/2016, vendeu a empresa ORDEM SUL para sua mãe, Maria Teresa Guerra dos Passos, pelo valor de R\$ 73.000,00, valor que consta atualmente como seu capital social. A adquirente somente informou as quotas do capital social da referida empresa na DIRPF de 2018.

Cabe destacar que Tairone dos Passos recebeu R\$ 425.000,00 a título de distribuição de lucros e dividendos em 2014, e R\$ 1.000.000,00 no ano de 2015. Contraditoriamente, informou ter vendido a empresa por apenas R\$ 73.000,00 em março de 2016, sendo que o patrimônio líquido da empresa era de R\$ 2.168.680,22 no primeiro trimestre de 2016. Esses fatos trazem dúvidas quanto à realidade da transação, principalmente por tratar-se de venda à própria mãe.

Realmente, também soa contraditório, como lembrou a fiscalização, o fato de Tairone dos Passos ter emprestado R\$ 80.000,00 para Marcos Antônio Fortuna, atual representante da empresa RAZÃO, a qual, segundo documentos apresentados, está comprando, ou recebendo para uso, a marca TWO DOGS,

sendo que, segundo a DIRPF 2018 de Tairone dos Passos, o referido empréstimo não tinha sido quitado até 31/12/2017, data posterior às importações (agosto de 2017).

**Outro fato que deixa evidente o relacionamento entre as pessoas físicas e empresas envolvidas refere-se aos endereços e ao telefone de contato, que é mesmo da TWO DOGS. Nos extratos do CNPJ das empresas RAZÃO e AMERICA que constam no processo (fls. 183 e 184), observa-se a mesma localização (Rua Alferes Poli, 2080, Parolin, Curitiba) e telefone (41-30460337): (...)**

Também constam no processo os extratos do CNPJ das empresas AGUIAMAX e TWO DOGS (fls. 182 e 185), em que aparece o mesmo telefone:

(...)

Convém destacar que empresa RAZÃO teve seu endereço alterado para a Rua Alferes Poli, 2080 em 12/06/2017, ou seja, dois meses antes das importações. Além disso, apesar de o extrato do CNPJ da empresa AGUIAMAX constar outro endereço, esta foi estabelecida na rua Alferes Poli, 2080, de 2011 a 2016 e posteriormente de 08/06/2017 a 28/03/2018. **A empresa TWO DOGS, apesar de constar no extrato acima com outro endereço, conforme captura de imagem do google street view, que data de fevereiro de 2016, verifica-se que ela estava localizada na rua Alferes poli, 2080, conforme a Descrição dos Fatos, às fls. 22-23:**

(...)

**A empresa ORDEM SUL, apesar de, conforme o extrato acima, estar cadastrada em endereço diverso, emitiu notas fiscais em que constavam o endereço da rua Alferes Poli, 2080 no campo de identificação do emitente, conforme consta na Descrição dos Fatos, à fl. 22:**

(...)

**Cabe destacar que o fato de a empresa RAZÃO utilizar o mesmo endereço e telefone da AMERICA, e de outras empresas, indicia no sentido da falta de estrutura própria, de capacidade operacional.**

**Conforme já mencionado, Marcos Antônio Fortuna possuía como sócio na AGUIAMAX, Diego Vieira do Amaral, que também é (ainda hoje) seu sócio na empresa TWO DOGS IMPORTAÇÃO E COMÉRCIO LTDA - ME.**

**Diego, por sua vez, é o proprietário da empresa AMERICA IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO EIRELI, que, como visto, também está estabelecida na rua Alferes Poli, 2080 desde 2016.**

Na data da autuação as empresas estavam com o quadro social assim distribuído: AGUIAMAX, vendidas pelos sócios Marcos Antônio Fortuna e Diego Vieira do Amaral, em nome de Janaina Aparecida Soardi, esposa de Marcos, a qual não tinha declarado as quotas da empresa em sua DIRPF. A empresa RAZÃO, em nome de Marcos; a AMERICA, em nome de Diego (até hoje); A empresa TWO DOGS, em

nome de Marcos e Diego (ainda hoje em dia). Como já mencionado, todas estas empresas possuem em seu cadastro o telefone 3046-0337, que consta endereço eletrônico da TWO DOGS como telefone de contato.

Cabe mencionar ainda que, através de consulta dos trabalhadores informados na GFIP foi constatado, conforme Descrição dos Fatos, à fl. 24, que o quadro das empresas AMERICA e ORDEM SUL era praticamente idêntico, pelo menos em determinado momento de funcionamento das empresas: (...)

Ressalte-se que esses três trabalhadores também haviam sido admitidos na empresa AGUIAMAX poucos meses antes de ingressarem nas empresas acima. Sendo assim, tem razão a fiscalização ao afirmar que os fatos acima relatados demonstram que Marcos Antônio Fortuna falta com a verdade quando informa que a relação entre a RAZÃO e ORDEM SUL é estritamente comercial. (Grifamos)

Desta forma, restou demonstrado, com base em documentos oficiais, que as empresas Razão, América, Ordem Sul, Two Dogs e Aguiamax compartilhavam o mesmo endereço, o mesmo telefone de contato e, em determinados períodos, até mesmo os mesmos funcionários, além de ter sido apurada uma relação muito mais próxima do que a meramente comercial – conforme alegado pelas recorrentes –, sendo evidenciado que o sócio da empresa Razão (Marcos Antônio Fortuna) era sócio do atual proprietário da empresa América (Diego Vieira do Amaral) na empresa Aguiamax, sendo que ambos ainda são atualmente sócios na empresa Two Dogs.

Tais vinculações se tornam ainda mais relevantes para a apuração da infração ora em análise quando se verifica o histórico das importações realizadas pelas referidas empresas, bem sintetizado pelo v. acórdão recorrido:

No início, as importações das scooters eram feitas pela própria ORDEM SUL, a qual vinha adotando como a NCM 9506.99.00. Tendo a RFB exigido que a ORDEM SUL reclassificasse os produtos, Tairone dos Passos, sócio da empresa na época, formulou consulta (fl. 186-188) sobre a classificação fiscal dos patinetes em 2011, em que pretendia fosse mantida a NCM 9506.99.00.

Entretanto, conforme solução de consulta nº 82 - SRRF09/Diana, de 25/07/2012 (fls. 189192), ficou decidido que os patinetes deveriam ser classificados na NCM 8711.90.00 da TEC, com alíquota muito mais gravosa de IPI. Enquanto a NCM 9506.99.00 era tributada a alíquota de 20%, a prevista na solução de consulta era de 35%.

Além dessa elevação na alíquota do IPI, outra consequência do resultado da solução de consulta foi a exclusão da ORDEM SUL do Simples Nacional, uma vez que as scooters são equiparadas a motocicletas, o que, segundo o artigo 17 da Lei Complementar nº 123/2006, vigente à época, impedia a opção.

Após a solução de consulta, de 2012, apesar de colocar nas DIs a NCM nela prevista (8711.90.00), a exemplo da DI nº 13/2524729-6, de 26/12/2013 (fl. 27), a ORDEM SUL emitia notas fiscais com a NCM anterior (9506.99.00), conforme se pode observar na nota fiscal de entrada nº 3.216, de janeiro de 2014 (fl. 28).

**Ademais, a ORDEM SUL importava as mercadorias e repassava a valores inferiores para a AGUIAMAX e AMERICA, as quais estavam incluídas no SIMPLES, desobrigadas de recolher o IPI à alíquota de 35% na revenda. Destaque-se que, em relação à AMERICA, todas as mercadorias a ela destinadas entre sua abertura até meados de 2017 foram vendidas pela ORDEM SUL.**

**Como a AGUIAMAX e a AMERICA não eram declaradas na DI como reais destinatários, além de não figurarem como responsáveis solidários pelos tributos incidentes e pelas infrações praticadas, na importação, deixaram de ser equiparadas a estabelecimento industrial e, conseqüentemente, contribuinte do IPI, nos termos do inciso III do art. 24 do Decreto nº 4.544, de 26/12/2012, conforme dispõe o art. 13 da Lei nº 11.281/2006. Também não estariam sujeitas a exclusão do simples por estarem importando os patinetes, conforme legislação citada.**

Como exemplo do subfaturamento, scooters importadas pela ORDEM SUL constam na nota fiscal de entrada nº 12.079, de 25/08/2016, pelo custo unitário de R\$ 727,77 (fl. 31), enquanto que na nota fiscal nº 12.267, de 22/09/2016 (fl. 33), foram repassadas à empresa AMERICA por R\$ 556,39 (inferior ao custo). Já na notas fiscal 12.277, de mesma data (fl. 32), o mesmo produto foi vendido a terceiros por R\$ 2.341,03.

**Os fatos acima demonstram a interligação das empresas, bem como que a ORDEM SUL é que vinha importando as scooters, e ainda a participação de diversas pessoas jurídicas nas irregularidades, inclusive a AMERICA. (Grifamos)**

**Ocorre que, em Abril de 2017, por meio do processo 15165.720825/2017-95, em procedimento de revisão de ofício da habilitação para operar no comércio exterior, a empresa ORDEM SUL teve sua habilitação suspensa para atuar no comércio exterior, devido ao não atendimento de intimação fiscal onde um dos itens questionava a comprovação do pagamento referente à venda da empresa ORDEM SUL para a mãe de Tairone Passos (fl. 36).**

**O mesmo ocorreu com a empresa AGUIAMAX, que teve indeferido o pedido de habilitação (PAF 15165.721910/2017-71) por não ter respondido, em duas situações, aos termos de intimação fiscais, um dos quais relacionado à comprovação do pagamento da transferência da empresa para Janaína Soardi, esposa de Marcos Antônio Fortuna, atual titular da empresa RAZÃO (fl. 36).**

**Paralelamente, a empresa AMERICA, habilitada na modalidade expressa, até US\$ 50.000,00, teve seu pedido de revisão de estimativa indeferido em abril de 2017, por não atender a intimação fiscal também. Desse modo, como as demais empresas relacionadas estavam sem habilitação e a AMERICA havia importado US\$ 31.774, restava a esta um saldo a importar de apenas US\$ 18.226 no prazo de 06 meses.**

**Surgiu então a necessidade de outra empresa para dar continuidades às importações das scooters. Não por acaso, a empresa RAZÃO teve sua**

**habilitação na modalidade expressa deferida em julho de 2017, cerca de 01 mês antes do registro das, que juntas somam o valor de US\$34.057,60, valor este que a AMERICA não mais dispunha, fato que indicia no sentido de a empresa RAZÃO estar ocultando o real adquirente das mercadorias.**

Neste cenário, além das inconsistências apuradas pela fiscalização, restou devidamente demonstrado que as importações das *scooters* antes eram realizadas exclusivamente pela Ordem Sul, sendo que, com a suspensão das habilitações das empresas Ordem Sul e da Aguiamax para atuarem no comércio exterior, as importações passaram a ser realizadas pela empresa América.

Ocorre que, como a América (i) só possuía habilitação na modalidade expressa, até US\$ 50.000,00, (ii) já havia importado US\$ 31.774 em 2017, (iii) e teve seu pedido de revisão de estimativa indeferido em abril de 2017, a empresa Razão requereu a sua habilitação na modalidade expressa – a qual foi deferida em julho de 2017 - e realizou a importação das mercadorias objeto das DI's 17/1412001-7 e 17/1416811-7 – registradas cerca de um mês após o deferimento da habilitação -, que juntas somam o valor de US\$34.057,60, valor este que a América não mais dispunha no seu “Conta Corrente” do Siscomex, fato que indicia no sentido de a empresa Razão estar ocultando a real adquirente das mercadorias.

Somados a tais indícios, deve-se ressaltar a falta de recursos financeiros da empresa Razão e o aporte de recursos da empresa América e de seu titular para a empresa importadora, à época das importações.

Neste sentido, através da Intimação Fiscal nº 164/2017, a recorrente Razão foi instada a apresentar a comprovação da origem dos recursos para o pagamento das despesas aduaneiras relativas as referidas DI's.

Em resposta, a Razão juntou extrato da conta corrente do sócio (fl. 85) onde consta uma transferência a crédito, no valor de R\$ 46.000,00 em 21/08/2017, feita por Diego Vieira do Amaral, proprietário da empresa América. Este valor foi integralmente repassado no dia seguinte - 22/08/2017 (mesma data do registro das DI's) - à empresa Razão.

Às fls. 93-94, foi apresentado extrato de conta corrente da pessoa jurídica Razão, no qual podem-se verificar quatro transferências (TED's) no valor de R\$50.000,00 cada, totalizando R\$200.000,00, feitas pela empresa América. A primeira transferência ocorreu em 25/08/2017, sendo que R\$ 49.880,14 foram repassados, na mesma data, ao despachante aduaneiro, para pagamento de numerários das DI's 17/1412001-7 e 17/1416811-7.

Analisando-se o saldo dessa conta corrente do Santander (fl. 93), observa-se que sem o repasse de R\$ 46.000,00 do titular da América para o titular da Razão, exatamente no dia de registro das DI's acima, esta, com o saldo dessa conta, não teria dinheiro para custear as operações.

Para justificar tais aportes – e sua suposta legitimidade – a recorrente Razão juntou contratos de mútuo entre o titular da empresa América e o titular da Razão (fls. 86-87), bem

como, contrato de mútuo entre a empresa América e a empresa Razão (fls. 95-96), os quais também não foram registrados publicamente e têm sua força probante derruída em razão dos diversos indícios apresentados.

Diante de todos esses indícios – complementares e convergentes – concorda-se com a autoridade autuante e com o v. acórdão recorrido, no sentido de que todas as provas acima, a demonstração do *modus operandi* nas vendas das mercadorias, a questão das habilitações, compartilhamento de endereço e telefone, combinadas com a comprovação da origem dos recursos utilizados para o pagamento dos tributos e despesas das mercadorias declaradas nas DI's 17/1412001-7 e 17/1416811-7, indiciam na direção de que na verdade as mercadorias tinham como real adquirente a recorrente América.

Não se olvida que, nos termos do artigo 112, do Código Tributário Nacional – CTN, a lei tributária que define infrações se interpreta da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; e quanto à autoria, imputabilidade, ou punibilidade.

Desta forma, para configuração do ilícito de ocultação do real adquirente da mercadoria importada, há que se caracterizar, de forma inequívoca, uma evidente incompatibilidade entre o negócio declarado e sua efetivação no plano fático, uma vez que, caso os indícios apurados possam conduzir também à ocorrência de uma conduta lícita, não restará configurada a infração.

Ocorre que todos os elementos de prova constantes dos autos indicam a ocorrência de uma importação materialmente destinada a terceiro - fato ocultado à fiscalização aduaneira, mediante a prestação de informação falsa na declaração de importação -, sendo que os argumentos e provas trazidos pelas recorrentes em nada alteram as conclusões sobre o quadro probatório produzido pela fiscalização.

Assim, a defesa não logrou apresentar nenhuma contraprova que conseguisse atestar a veracidade das informações prestadas nas DIs objeto de autuação e desconstituísse a conclusão da autuação acerca da ocorrência de ocultação, subsistindo, por conseguinte, o vigor das provas trazida aos autos pela fiscalização, que não cedeu diante dos argumentos aduzidos pelas recorrentes.

Quanto às alegações relativas à suposta não comprovação do dolo e à ausência de dano ao erário, em razão do recolhimento dos tributos devidos na referida operação, merecem ser tecidas as seguintes considerações.

Realmente, a infração prevista no artigo 23, inciso V, do Decreto-lei nº 1455/76 não é a mera ocultação do sujeito passivo nas operações de comércio exterior, mas a ocultação realizada "mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros", de modo que, para caracterização da infração, deve ser identificado o dolo, restando configurada uma infração grave em substância e não uma infração meramente formal.

De qualquer forma, é oportuno destacar que a fraude e a simulação não estão relacionadas apenas a uma ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, ou a excluir ou modificar suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, evitar ou diferir o seu pagamento, envolvendo também situações atinentes à fiscalização e ao controle sobre o comércio exterior.

A interposição ilícita de pessoas na importação, em especial por ocultação do adquirente ou do encomendante predeterminado, acarreta **dano ao controle aduaneiro na importação**, em razão de prejudicar a fiscalização aduaneira, afetando a avaliação do risco da operação, mensurada em função do perfil e histórico cadastral dos reais intervenientes envolvidos na operação, os quais fogem ao controle aduaneiro, porque não figuram ostensivamente perante o fisco, por ocasião da importação, impossibilitando o exame do cumprimento da obrigatoriedade de se submeterem à habilitação para atuar no comércio exterior, dos limites estabelecidos para as operações, das obrigações principais e acessórias, o exame da eventual vinculação entre as partes, dentre outros aspectos (art. 21 da IN SRF nº 680/2006).

Portanto, o ilícito não atinge a esfera de interesse exclusivamente tributário, pelo que, mesmo quando não há prejuízo financeiro em decorrência da falta de recolhimento de algum tributo, ainda assim, perpetra-se dano ao Estado, em sua atividade de controle do comércio exterior.

Além disso, a interposição mediante fraude ou simulação propicia indevidas vantagens aos "clientes" do "importador" ostensivo, que, assim, acabam se esquivando de obrigações tributárias principais e acessórias, principalmente, por não figurarem como contribuinte "equiparado a industrial", furtando-se assim ao recolhimento do Imposto sobre Produtos Industrializados nas operações subsequentes à importação, acarretando repercussão ainda em outros tributos.

Ademais, é com base nas informações vindas dos contribuintes, por meio do cumprimento de obrigações tributárias acessórias, que o fisco vai acompanhar o efetivo cumprimento da obrigação principal. Informações omitidas ou mesmo inexatas ou imprecisas, dolosamente prestadas com a finalidade de acobertar o verdadeiro interessado dificultam a arrecadação dos tributos, até mesmo na fase de execução fiscal, quando é o caso, visto que um dos intervenientes fica oculto perante o fisco.

Justamente por isso que o legislador, no artigo 23, inciso V, do Decreto-lei nº 1.455/78, elencou a ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, como infração que configura dano ao erário, deixando claro que **o direito tutelado não se refere apenas à arrecadação tributária, mas ao controle aduaneiro e à segurança da sociedade.**

De qualquer modo, apesar de, em tais situações, se tornar inócua a discussão quanto ao dano ao erário, vez que há expressa disposição legal neste sentido, a intenção dolosa de

praticar a fraude ou simulação, com a finalidade de ocultação do real adquirente na operação de comércio exterior, é imprescindível para a configuração da infração, vez que a fraude ou simulação não comportam a figura culposa.

Quanto à simulação, assim está disposto no artigo 167, §1º, II, do Código Civil:

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

§ 1 **Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:**

(...)

II - **contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; (Grifamos)**

Neste sentido, Alberto Xavier leciona que:

**A simulação 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.**

Os seus elementos essenciais são, pois, (i) a intencionalidade da divergência entre a vontade e a declaração; (ii) o acordo simulatório (*pactum simulationis*); (iii) o intuito de enganar terceiros.

[...]

A simulação fiscal é aquela que ocorre quando a finalidade consiste em prejudicar o Fisco, enquanto terceiro na operação.

A mais importante classificação das espécies de simulação é a que distingue a simulação absoluta da simulação relativa: na simulação absoluta aparenta-se celebrar um negócio jurídico quando, na realidade, não se pretende realizar negócio algum; **na simulação relativa, as partes celebram, efetivamente, um contrato, mas, para enganar terceiros, o ocultam com um contrato aparente distinto do primeiro pela sua natureza ou pelas suas cláusulas e condições.** E daí que, enquanto na simulação absoluta existe apenas um negócio jurídico correspondente à vontade declarada – o contrato simulado- **na simulação relativa existem dois negócios jurídicos: o negócio simulado, correspondente à vontade declarada enganadora e o contrato, por baixo dele oculto ou encoberto – o negócio dissimulado, correspondente à vontade real de seus autores**<sup>5</sup>.

No presente caso, restou devidamente configurada a ocorrência de simulação e fraude ao controle aduaneiro, vez que comprovou-se que as importações das *scooters* da marca Two Dogs que antes eram realizadas exclusivamente pela empresa Ordem Sul – com o mesmo endereço e telefone de contato das empresas América e Razão -, passaram a ser realizadas pelas empresas América e Razão, em decorrência da suspensão da habilitação daquela para atuar no

<sup>5</sup> Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva, Ed. Dialética, São Paulo, 2001, p. 52-53

comércio exterior, sendo que as importações realizadas pela recorrente Razão foram integralmente custeadas por aportes de recursos realizados pela empresa América e seu titular, sendo que, sem tais recursos, a recorrente Razão não demonstrou possuir capacidade financeira para custear tais importações por conta própria.

Frise-se que a comprovação da venda das mercadorias importadas pela empresa Razão para clientes distintos – através de notas fiscais e lista com relação de clientes -, não é capaz de corroborar, no presente caso, a suposta legitimidade da operação, uma vez que o procedimento de fiscalização se iniciou logo após o registro das Declarações de Importação, sendo que tais mercadorias só foram liberadas mediante prestação de garantia pela empresa recorrente, de modo que, em tal cenário, restou obstada a concretização da fraude nos moldes planejados.

Diante do exposto, restando demonstrada a ocorrência de ocultação, mediante fraude e simulação, do real adquirente, em relação às DIs objeto de autuação, deve ser mantida a imposição da penalidade pecuniária prevista no § 3º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, haja vista a impossibilidade de apreensão das mercadorias para efeito de aplicação da pena de perdimento, em face da sua não localização, consumo ou revenda.

Da mesma forma, restando demonstrada a condição de real adquirente da empresa América, por todos os fundamentos de fato e de direito acima expostos, deve ser mantida a sua responsabilização solidária no presente caso, com base no artigo 95, inciso V, do Decreto-lei nº 37/66.

### **CONCLUSÃO**

Por todo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar a preliminar de nulidade do Auto de Infração, e, no mérito, negar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues**