



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10909.722317/2018-68
ACÓRDÃO	3001-004.168 – 3ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	29 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	RGS9 TECNOLOGIA, IMPORTAÇÃO E CONSTRUÇÕES LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas de Administração Tributária

Data do fato gerador: 18/04/2018

IMPORTAÇÃO. MULTA POR CESSÃO DE NOME. ÔNUS DA PROVA.

A penalidade prevista no art. 33 da Lei no 11.488/2007, cessão de nome para realização de operações de comércio exterior de terceiro, demanda que sejam carreados aos autos elementos suficientes à sua comprovação.

OCULTAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA COMPROVADA. ÔNUS DA PROVA.

Nas autuações referentes à ocultação de terceiros que não se alicerçam na presunção estabelecida no § 2º do art. 23 Decreto-Lei nº 1.455/1976, é do Fisco o ônus probatório da ocorrência de fraude ou simulação (inclusive a interposição fraudulenta). Não tendo sido carreados nos autos elementos suficientes à demonstração da infração, a autuação deverá ser cancelada.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e, no mérito, em dar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Marco Unaian Neves de Miranda – Relator

Assinado Digitalmente

Luiz Carlos de Barros Pereira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Daniel Moreno Castillo, Larissa Cassia Favaro Boldrin, Leandro Wilhelm Wolff, Marco Unaian Neves de Miranda, Sergio Roberto Pereira Araujo, Luiz Carlos de Barros Pereira (Presidente).

RELATÓRIO

Por economia processual e por bem relatar os fatos, reproduz-se o relatório contido no acórdão 06-66.104 da 4ª Turma da DRJ/CTA referente a sessão ocorrida em 23 de abril de 2019.

Trata o presente de auto de infração que constituiu e exige crédito referente à multa aduaneira (100% do valor aduaneiro dos bens importados e não localizados ou consumidos, a que se aplicaria a pena de perdimento - § 3º do art. 23 do DL 1.455/1976) e à multa administrativa por cessão de nome (10% sobre valor da operação - art. 33 da Lei n. 11.488/2007), lavrado contra a RGS9 TECNOLOGIA, IMPORTAÇÃO E CONSTRUÇÕES LTDA, CNPJ 18.054.777/0003-66, doravante denominada RGS9, pela constatação de ocultação do sujeito passivo do real comprador e responsável pela operação (no caso a empresa E.B.S - EMPRESA BRASILEIRA DE SANEAMENTO LTDA, CNPJ 00.948.820/0001-00, doravante denominada EBS), mediante simulação, na Declaração de Importação DI n.

18/0705811-7.

No caso, a importação de um tanque reservatório circular de 1.000 m³ para armazenagem de água, esgoto ou efluentes industriais, de fabricação da GLS TANKS International GmbH, da qual a RGS9 é representante no Brasil.

Na visão da autoridade de lançamento, a EBS e a RGS9 pretendiam afastar obrigações tributárias e acessórias - quais sejam: não figurar como contribuinte 'equiparado a industrial' e não se submeter a procedimentos fiscais de habilitação para atuar no comércio exterior.

A DI em tela foi encaminhada ao canal cinza, com base no artigo 68 da MP 2.158-35, de 2001 e IN RFB n. 1.169/2011. As mercadorias foram entregues ao importador mediante apresentação de garantia.

Segundo o relatório fiscal, os fatos apurados seriam:

A ocultação do adquirente ou, mais recentemente, do encomendante predeterminado, é artifício empregado para afastar obrigações tributárias principais e acessórias e (b) não se submeter a procedimentos fiscais de habilitação para atuar no comércio exterior.

Além disso, o uso de interposta pessoa interfere na avaliação do risco da operação, mensurada em função do perfil e histórico cadastral dos intervenientes aduaneiros envolvidos Antes do registro da DI 18/0705811-7, o importador RGS9 TECNOLOGIA, IMPORTAÇÃO E CONSTRUÇÕES LTDA, por meio do processo 10120.002940/0418-10, solicitou o registro antecipado de Declaração de Importação única para mais de um conhecimento de carga. Tratava-se de embarques distintos referentes:

- ao tanque circular declarado na DI 18/0705811-7, objeto deste procedimento especial;
- tampa para o tanque do item anterior;

Entre os documentos juntados ao processo para justificar seu pedido, havia uma cópia de contrato de fornecimento de equipamentos com a empresa E.B.S EMPRESA BRASILEIRA DE SANEAMENTO LTDA (DOC 02).

Da análise do documento constata-se que a empresa E.B.S - EMPRESA BRASILEIRA DE SANEAMENTO LTDA firmou contrato com a empresa RGS9 TECNOLOGIA, IMPORTAÇÃO E CONSTRUÇÕES LTDA para fornecimento de um tanque reservatório de água em aço vitrificado com capacidade para 1.000 m3 e supervisão da montagem; e com a empresa MONTATECH COMÉRCIO E MANUTENÇÃO A empresa RGS9 também informou que a E.B.S tinha compromisso contratual com a SANESUL - EMPRESA DE SANEAMENTO DO MATO GROSSO DO SUL para instalação do tanque ora importado.

A empresa E.B.S, após o início do procedimento especial, encaminhou mensagem eletrônica onde juntou cópia de notificação recebida da SANESUL acerca da preocupação da necessidade de entrega da obra (DOC 03).

A notificação faz menção ao contrato nº 124/2017, cujo extrato pode ser consultado no Diário Oficial do Estado de Mato Grosso do Sul, do dia 26/07/2017:

EXTRATO DO CONTRATO Nº 124/2017 - CONCORRÊNCIA Nº 001/2017 -

CELEBRADO ENTRE A SANESUL E A EBS - EMPRESA BRASILEIRA DE SANEAMENTO LTDA. OBJETO: Subcontratação, pela SANESUL à SUBCONTRATADA, dos serviços de implantação de um sistema de captação de água subterrâneo, através de poço tubular profundo especial, e implantação de reservatório de 1.000 m3, com Fornecimento de água bruta por metro cúbico, de forma exclusiva à Sanesul, para a localidade de SIDROLÂNDIA, pela modalidade B.O.T., precedida da execução das obras que constituem o referido sistema. VALOR: Obtido pela multiplicação do volume mensal de água efetivamente entregue, auferido através de medidores eletromagnéticos instalados na saída do cavalete do poço, pelo valor da tarifa de água que é de R\$ 1,47, A SANESUL assegurará um faturamento mínimo de 120.000 m3 por mês, desde que as instalações executadas tenham capacidade igual ou superior a este volume. Sendo

assim, o valor total estimado desta contratação é de R\$ 32.104.800,00. RECURSOS: Próprios. CONTA: 4.2.05. PRAZO: Vigência de 194 meses, contados da assinatura, pela SUBCONTRATADA, da Ordem de Serviço, sendo: 12 meses para execução das obras e início da operação; 180 meses para fornecimento de água, contados a partir da emissão do Termo de Início de Operação. PROCESSO N° 169/2017/GESAA/SANESUL. DATA DE ASSINATURA: 20.07.2017. ASSINAM: CONTRATANTE: Sr. Luiz Carlos da Rocha Lima, Sr. Onofre Assis de Souza. CONTRATADA: Sr. Edna Ido Pereira da Silva.

Página 11 do Diário Oficial do Estado de Mato Grosso do Sul, do dia 26/07/2017

Ou seja, a empresa E.B.S firmou contrato com a SANESUL, em 20/07/2017, para implantação do tanque e, em 09/11/2017, firmou contrato com a RGS9 para aquisição da mercadoria.

Apesar da empresa RGS9 ser o distribuidor exclusivo do fabricante no exterior, temos que o real adquirente das mercadorias é a empresa E.B.S, a qual firmou contrato para implantação do tanque e posterior fornecimento de água de forma exclusiva à SANESUL, pela modalidade B.O.T.

Fato é que, no dia seguinte à liberação das mercadorias da DI 18/0705811-7, foram as mesmas revendidas por meio da nota fiscal nº133, de 22/06/2018, para a E.B.S.

Conforme cláusula terceira do contrato de fornecimento, temos que a E.B.S acordou o pagamento de 50% do valor global do contrato, no montante de R\$ 362.500,00 à vista.

Intimada, a empresa RGS9 apresentou o extrato bancário confirmando o recebimento do valor acima citado no dia 01/12/2017.

O pagamento ao exportador do sinal do negócio, equivalente a 30% do valor das mercadorias, somente ocorreu em 22/12/2017. Ou seja, a operação de importação foi realizada mediante a utilização dos recursos repassados pela E.B.S.

Assim, temos que, consoante o disposto no art. 5º d a IN SRF nº 225, de 2002, a operação de importação amparada pela DI nº 18/0705811-7 foi realizada por conta e ordem da empresa E.B.S - EMPRESA BRASILEIRA DE SANEAMENTO LTDA, fato omitido quando do registro da DI, vez que não foi informado no devido campo desta.

Art. 5º A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

HABILITAÇÃO PARA ATUAR NO COMÉRCIO EXTERIOR

Em consulta ao RADAR8, verificou-se que a empresa E.B.S não estava habilitada há época do registro da DI 18/0705811-7, não estando apta a realizar operações de importação.

V - PENALIDADE E ENQUADRAMENTO LEGAL

Por todo o exposto, conclui-se que a empresa RGS9 TECNOLOGIA, IMPORTAÇÃO E CONSTRUÇÕES LTDA ocultou o real comprador e responsável pela operação, E.B.S - EMPRESA BRASILEIRA DE SANEAMENTO LTDA, para as mercadorias amparadas pela DI 18/0705811-7, 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:

A contribuinte ingressou com impugnação por meio do qual alegou, em resumo:

- é representante e distribuidora exclusiva dos produtos da GLS TANKS - quais sejam tanques em chapa de aço vitrificado para obras de saneamento -;
- o contrato firmado com a EBS não visa a venda do reservatório, mas sim a implementação do mesmo por meio de um projeto de engenharia especializada, incluindo montagem, testes e execução de fundação (por estacas e concreto);
- este contrato é de prestação de serviços, e não de venda do reservatório importado;
- a importação em tela se deu com os recursos da própria importadora; a contribuinte não precisava do pagamento da EBS para promover a importação do reservatório; o pagamento da EBS cumpria a cláusula do contrato, que previa arras para a execução do projeto;
- a ação fiscal não apresentou provas, violou a verdade material; se baseou em frágeis indícios e se conduziu por presunções;
- ser distorção da realidade considerar o pagamento da EBS em favor da RGS9 um adiantamento da importação do reservatório, quando de fato é apenas um arras do projeto de prestação dos serviços de instalação do reservatório;
- Veja que não há qualquer prova de: (1-) existência de conluio entre a Impugnante e a empresa E.B.S na prática de ato fraudulento ou simulado; (2-) recurso da E.B.S utilizado na aquisição da mercadoria no exterior e/ou no pagamento dos tributos e/ou outras despesas relacionadas com a importação da Impugnante; (3-) existência de pagamento ao exterior ou provas de negociação realizada pela E.B.S em relação às mercadorias importadas pela Impugnante.

- a importação foi por conta própria (por sua conta e risco), e não por encomenda, ou por conta e ordem da EBS, pois o contrato de prestação de serviço firmado entre EBS e RGS9 não define a marca, fornecedor ou origem do reservatório; e que a escolha e responsabilidade a esse respeito foi da RGS9 para cumprir sua obrigação contratual de instalação, da qual a EBS não participou;
- incabível a desconstituição da transação e dos documentos por falta de provas; inclusive de que a EBS efetivamente praticou atos de negócios com fornecedores estrangeiros, nem para quitação de tributos;
- que apresentou todos os documentos solicitados pela autoridade fiscal, principalmente extratos bancários e recibo;
- que a venda das mercadorias na data seguinte ao desembaraço não é fato suficiente para caracterizar a interposição fraudulenta ou a presumida; sublinha que a mercadoria permaneceu retida na área de controle aduaneiro por dois meses durante a investigação fiscal, e que o atraso na implementação do projeto com a EBS justifica que se tenha repassado o reservatório imediatamente ao desembaraço para fins de conclusão do projeto contratado; não há irregularidade neste fato;
- não há comprovação de dolo para corresponder à tipificação da interposição; nem se pode supor ganho de IPI (ou quebra na cadeia do IPI) na suposta interposição, pois não há tributação de IPI no caso.

Em seu acórdão, a 4ª Turma da DRJ/CTA considerou improcedente a manifestação de inconformidade, mantendo o crédito tributário lançado.

Em 23/05/2019, antes da ciência formal do acórdão de impugnação, que ocorreu em 17/07/2019, a empresa RGS9 solicitou a juntada de seu recurso voluntário, onde, de forma geral, repisou os argumentos de sua impugnação e clamou, preliminarmente, pela nulidade do auto de infração, ou, quando menos, pela sua insubsistência pela ausência de subsunção dos fatos à norma.

É o relatório.

VOTO

Marco Unaian Neves de Miranda – relator.

O recurso apresentado é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

A respeito do pedido preliminar pela nulidade do auto de infração, face a ausência de provas concretas. Entendo que a argumentação trazida pelo recorrente se refere ao mérito da questão, onde será analisada. De toda forma, não subsiste nulidade no auto de infração lavrado. O auto de infração é claro e contém todos os elementos necessários para a identificação, pelo sujeito passivo, daquilo que lhe fora imputado. Não há, no caso concreto, nenhuma das hipóteses contidas no artigo 59 do Decreto 70.235/72 de forma a sustentar uma nulidade direta do ato de lançamento em questão.

Do exposto, rejeito a preliminar de nulidade.

Seguindo, em síntese, a recorrente alega:

- Os indícios apontados pela fiscalização são frágeis;
- O contrato firmado entre as empresas RGS9 e EBS compreende o fornecimento e serviço de engenharia especializada. A EBS não solicitou a importação do tanque reservatório;
- Que a operação de importação foi realizada com recursos próprios e por seu próprio risco;
- Que o pagamento de R\$ 362.500,00 realizado pela empresa EBS à empresa RGS9, recorrente, não se referia a adiantamento relativo à importação da mercadoria, mas sim às arras para dar início a execução do projeto;
- Que a empresa RGS9 não necessitaria de suporte financeiro da empresa EBS para perfectibilizar a importação do equipamento; possuía como reserva de capital o saldo de R\$ 2.109.756,46; que a ORIGEM, DISPONIBILIDADE e TRANSFERÊNCIA DOS RECURSO FINANCEIROS para perfectibilizar a operação de importação são oriundos, unicamente, da empresa Recorrente;
- Que não há irregularidade na revenda das mercadorias no dia seguinte à liberação;
- Da ausência da comprovação de dolo para tipificação da conduta; Inaplicabilidade do IPI na importação;

Por outro lado, em síntese, o auto de infração escora a imputação no seguinte:

- Que a empresa E.B.S firmou contrato com a SANESUL, em 20/07/2017, para implantação do tanque e, em 09/11/2017, firmou contrato com a RGS9 para aquisição da mercadoria.
- Que no dia seguinte a liberação, as mercadorias da DI 18/0705811-7 foram revendidas por meio da NF 133 de 22/06/2018 à empresa EBS.
- Que o pagamento ao exportador do sinal do negócio, equivalente a 30% do valor das mercadorias, somente ocorreu em 22/12/2017. E que em 01/12/2017 a empresa EBS efetuou o pagamento de R\$ 362.500,00 à empresa RGS9. E, por isso, a importação teria sido realizada mediante utilização de recursos da EBS.

Voltemos a análise.

A existência de um contrato prévio entre as empresas EBS e RGS9 para fornecimento e instalação do tanque não comprova interposição fraudulenta. O objeto contratado aparentemente é de complexidade relevante e é relativo ao ramo de atuação da empresa RGS9, que inclusive, conforme se depreende do relatório fiscal, é distribuidor exclusivo do fabricante no exterior no Brasil. Isso é forte indício de que de fato foi a empresa RGS9 que adquiriu a mercadoria no exterior, e não a empresa EBS. Tampouco entendo que o contrato possa ser considerado uma encomenda de importação, não há nada em seu teor que indique se tratar disso. O contrato trata de fornecimento de infraestrutura e prestação de serviço especializado, de relevante complexidade. Aparentemente, para a empresa EBS é irrelevante a origem da mercadoria, se já está nacionalizada ou ainda o será, se é fabricada nacionalmente ou não, não se depreende que a empresa EBS tinha intenção de encomendar importação de mercadorias.

A respeito da revenda das mercadorias no dia seguinte à liberação, a Solução de Consulta COSIT Nº 158/2021, quando tratando da importação por encomenda esclareceu:

A legislação aduaneira de regência não estabelece prazo mínimo para permanência de mercadoria importada em estoque, seja por parte do importador ou por parte do encomendante predeterminado. O curto tempo de permanência de mercadoria em estoque não tem o condão de, isoladamente, descaracterizar modalidade de importação indireta por encomenda, de que trata o art. 11 da Lei nº 11.281, de 2006.

Em que pese a argumentação da solução de consulta COSIT nº 158 se refira em parte a importação por encomenda, não há razão para o entendimento não ser aplicável a importação por conta própria.

Em relação ao pagamento de R\$ 362.500,00 que a empresa EBS efetuou à empresa RGS9 em 01/12/2017, tem-se que ele exibe claras características de arras, ou sinal. Sobre o assunto a Solução de Consulta COSIT Nº 43/2025 se manifestou.

IMPORTAÇÃO POR CONTA PRÓPRIA. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO PELO CLIENTE. ARRAS OU SINAL. RELAÇÕES AUTÊNTICAS. INFRAÇÕES POR FRAUDE, SIMULAÇÃO OU INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Se as operações de importação foram efetivadas por conta própria e o comprador final (cliente) não se reveste de características que o enquadrem como adquirente, o mero adiantamento de recursos por parte deste, sob a forma de arras ou sinal, em relação à venda no mercado interno da mercadoria importada, com a obrigação de entrega futura (após a nacionalização), por si só, não descaracteriza a importação por conta própria, ainda que parte do recurso seja usado pelo importador na efetivação da operação, desde que haja compatibilidade financeira e operacional e os termos pactuados sejam legítimos. Nesse caso, não estaria caracterizada a ocultação do real comprador mediante fraude, simulação ou interposição fraudulenta, de que trata o inciso V, do art. 23

do Decreto-Lei (DL) nº 1.455, de 1976, ou acobertamento de reais intervenientes ou beneficiários, de que trata o art. 33 da lei nº 11.488, de 2007, desde que as relações estabelecidas entre todas as partes sejam legítimas, com comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos utilizados, observado o disposto no § 2º do art. 23 do DL nº 1.455, de 1976.

No caso concreto, não foram apresentados indícios de fraude ou simulação. As relações estabelecidas entre as empresas EBS e RGS9 aparentam ser legítimas, a fiscalização não trouxe prova em sentido contrário. Cabe notar que o contrato firmado entre as empresas EBS e RGS9, no qual se amparou a fiscalização para sustentar sua acusação e aparentemente foi a origem da suspeição, conforme foi registrado no relatório fiscal à folha 17, foi entregue ao fisco antes de qualquer ação fiscalizatória, e antes do registro da Declaração de Importação e seu posteriormente direcionamento ao canal cinza. Entendo que isso se configura em indício da boa-fé do importador.

De fato, os indícios apontados pela fiscalização são frágeis. No caso concreto não há configuração de interposição fraudulenta ou cessão de nome.

Nas autuações referentes a ocultação comprovada (que não se alicerçam na presunção estabelecida no § 2º do art. 23 Decreto-Lei nº 1.455/1976), o ônus probatório da ocorrência de fraude ou simulação (inclusive a interposição fraudulenta) é do fisco. Os elementos de prova devem ser conclusivos e comprovar as condutas dolosas imputadas, o que não ocorre no caso em questão. **Entendo que assiste razão ao recorrente.**

Conclusão

Voto para conhecer do recurso voluntário apresentado, rejeitar a preliminar e, no mérito, em dar-lhe provimento, cancelando o auto de infração.

Assinado Digitalmente

Marco Unaian Neves de Miranda