



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11131.720247/2020-29
ACÓRDÃO	3402-012.898 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	9 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	REDFOX COMERCIO DE VEICULOS E PECAS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Regimes Aduaneiros

Exercício: 2020

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE.

Caracterizada a ocultação do real adquirente das mercadorias, resta tipificada a figura da interposição fraudulenta, sujeitando tanto a importadora como a real adquirente, à penalidade de perdimento das mercadorias, a ser convertida em multa equivalente ao respectivo valor aduaneiro, nos casos em que estas não sejam localizadas ou tenham sido consumidas.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Mariel Orsi Gameiro – Relatora

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Anselmo Messias Ferraz Alves, Mariel Orsi Gameiro, Jose de Assis Ferraz Neto, Larissa Cassia Favaro Boldrin (substituto[a] integral), Cynthia Elena de Campos, Arnaldo Diefenthaeler Dornelles (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos e direitos debatidos no presente processo administrativo fiscal, peço vênha para me utilizar do relatório constante à decisão de primeira instância:

A contribuinte acima identificada foi autuada e notificada a recolher crédito tributário, no valor de R\$ 11.288.728,54, referente à Multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria pela impossibilidade de sua apreensão, face a não localização, revenda ou consumo. O Auto de Infração e seus respectivos enquadramentos legais encontram-se às folhas: 03/07.

Do Relatório Final de Procedimento Fiscal

Relatório Final de Procedimento Fiscal (fls. 5.521/5.566) conclui que a empresa de importação WHITE TIGER COMÉRCIO DE AUTOPEÇAS, VEÍCULOS E COSMÉTICOS LTDA - CNPJ: 07.746.393/0001-26 é uma empresa de fachada e interposta pessoa no comércio exterior da empresa real importadora REDFOX COMÉRCIO DE VEÍCULOS E PEÇAS LTDA - CNPJ nº 10.603.887/0001-66.

Em suma, relata o seguinte:

a) foi instaurado procedimento especial de controle aduaneiro com o objetivo, inicialmente, de verificar a regular importação das mercadorias constantes nas Declarações de Importação (DI) nºs 17/0014287-0, 17/0053209-1, 17/0030041-7, 17/0104360-4, 17/0143554-5, 17/0153992-8 e 17/0463677-0, registradas pela empresa WHITE TIGER COMÉRCIO DE AUTOPEÇAS VEÍCULOS E COSMÉTICOS LTDA, CNPJ: 07.746.393/0001-26.

b) Após iniciado o procedimento fiscal, em face da análise dos documentos de negociação comercial com o exportador estrangeiro, do fluxo financeiro para liquidação dos contratos de câmbio relativos às mencionadas DI, análise da comercialização das mercadorias importadas e já desembaraçadas pela empresa, visita ao estabelecimento da importadora e análise dos atos constitutivos da pessoa jurídica, apareceram indícios de possível ocultação do real adquirente das mercadorias e mais ainda, de

tratar-se de um mesmo grupo econômico formado pelas empresas WHITE TIGER COMÉRCIO DE AUTOPEÇAS , VEÍCULOS E COSMÉTICOS LTDA, CNPJ 07.746.393/0001-26; REDFOX COMERCIO DE VEICULOS E PEÇAS LTDA, CNPJ 10.603.887/0001-66 e LUMIERCOMÉRCIO DE COSMÉTICOS E PERFUMARIA LTDA-EPP, CNPJ 14.843.754/0001-18.

c) Em consequência, o procedimento fiscal de controle aduaneiro estendeu-se para as operações de importação pretéritas, desembaraçadas nos últimos 5 anos (2013 a 2017), com base na Instrução Normativa SRF nº228/2002.

d) Da verificação inicial surgiram elementos que chamaram a atenção da fiscalização aduaneira, entre os quais:

- Aquisição de mercadorias de um mesmo exportador estrangeiro (Sincerity International Group), sediada em Hong Kong, não produtor da mercadoria;
- Cem por cento (100%) das importações de 2016 e primeiro trimestre de 2017 foram destinadas a apenas um cliente, REDFOX COMERCIO DE VEÍCULOS E PEÇASLTDA;
- O Cliente REDFOX financia as importações por meio de “adiantamentos de clientes”;
- O cliente REDFOX declara em seu Sitio na Internet que é filial do exportador
- Os sócios da REDFOX foram sócios fundadores da WHITE TIGER;
- A sócia da WHITE TIGER declara mesmo endereço residencial de um dos sócios da REDFOX;
- O endereço principal da WHITE TIGER é o mesmo da REDFOX;
- A WHITE TIGER obteve expressivos prejuízos contábeis nos anos 2013 a 2016, e patrimônio líquido negativo no balanço de 2015;
- Reduzido quadro de funcionários, sendo que de junho de 2015 até janeiro de 2017, a WHITE TIGER tinha apenas uma funcionária, a senhora LARA LARISSA, responsável legal perante o Siscomex.

e) Com o fito de compreender melhor os aspectos operacionais da importação de mercadorias, bem como verificar as instalações físicas e o quadro de funcionários da WHITE TIGER, foram realizadas três Diligências Fiscais no endereço do estabelecimento que sedia sua matriz.

f) Nas diligências, não foi possível encontrar nenhum dos sócios da empresa. Da mesma forma, mesmo intimados e reintimados a comparecer à Alfândega, não houve comparecimento deles, o que se revela

definitivamente incomum, deixando evidenciar falta de interesse pelas mercadorias ou receio de apresentar-se à Fiscalização Aduaneira ou ambos.

g) Diante dos fatos acima narrados, demonstrados e comprovados, concluiu a Fiscalização por caracterizar as infrações aduaneiras como INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA da empresa WHITE TIGER COMÉRCIO DE AUTOPEÇAS, VEÍCULOS E COSMÉTICOS LTDA nas operações de importação registradas em seu nome no período abrangido pela ação fiscal, identificando a empresa REDFOX COMERCIO DE VEICULOS E PEÇAS LTDA como real adquirente de todas as mercadorias constantes das DIs registradas pela WHITE TIGER no período em análise.

h) Embora a autuação tenha sido lavrada em nome de REDFOX, restou caracterizada a sujeição passiva solidária da WHITE TIGER COMÉRCIO DE AUTOPEÇAS, VEÍCULOS E COSMÉTICOS LTDA, nos termos do art. 124 da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional).

Da Impugnação

Cientificada em 14/04/2020, em 04/08/2020, a interessada REDFOX COMERCIO DE VEICULOS E PECAS LTDA apresentou impugnação (fls. 5.594/5.632) alegando, em aperada síntese, quanto: (i) à ausência de provas no presente processo e o prejuízo ao contraditório; (ii) à inexistência de elementos que caracterizem interposição fraudulenta de terceiro; (iii) à inaplicabilidade da pena de perdimento; (iv) a razoabilidade e proporcionalidade da penalidade; e (v) a relevação da penalidade aplicada.

Quanto aos pedidos, requer:

- a) Preliminarmente, a nulidade do auto de infração Auto de Infração por patente vício formal, ou seja, não apresentação de provas que embasem o presente auto de infração;
- b) No mérito que seja dado provimento à presente impugnação, declarando-se a nulidade do Auto de Infração tendo em vista a ausência de elementos essenciais para a sua validade, qual seja a ausência de provas concretas que configurem a pratica de interposição fraudulenta por parte da Impugnante;
- c) Subsidiariamente, caso esse juízo entenda pela a presença de intuito de fraudar a fiscalização mediante quebra da cadeia do IPI, pugna a Impugnante que seja declarada a nulidade do Auto de Infração tendo em vista a existência de sanção mais especifica e benéfica ao contribuinte por

falta de recolhimento de IPI, que se limita a multa de 75%, assim prevista no art. 569 do Decreto 7.212/2012 que prevê a aplicação de multa administrativa – o que afasta a incidência do art. 689, §1º do Decreto 6.759/09 e art.23 do Decreto-Lei 1.455/76; e d) Por fim requer a Impugnante, caso seus pedidos não sejam acolhidos que seja aplicada a relevação no caso em tela da penalidade de perdimento, tendo em vista a não comprovação de intuito doloso por parte da Redfox, em nome dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade.

Da Impugnação do Sujeito Passivo Solidário

Cientificada em 16/04/2020, em 16/11/2020, a responsável solidária WHITE TIGER COMÉRCIO DE AUTOPEÇAS, VEÍCULOS E COSMÉTICOS LTDA apresentou impugnação (fls. 5.636/5.677) trazendo, basicamente, as mesmas alegações apresentadas pela REDFOX.

A 2 Turma da DRJ08, em 22 de fevereiro de 2024, mediante Acórdão nº 108-041.730, decidiu pela improcedência das impugnações, sob os termos da seguinte ementa:

Assunto: Obrigações Acessórias

Data do fato gerador: 31/03/2020

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE. Caracterizada a ocultação do real adquirente das mercadorias, resta tipificada a figura da interposição fraudulenta, sujeitando tanto a importadora como a real adquirente, à penalidade de perdimento das mercadorias, a ser convertida em multa equivalente ao respectivo valor aduaneiro, nos casos em que estas não sejam localizadas ou tenham sido consumidas. Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Inconformados, os autuados apresentaram, tempestivamente, recursos voluntários, nos quais são repisados os argumentos postos em sede de impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Mariel Orsi Gameiro**, Relatora

Da admissibilidade

Os recursos são tempestivos, mas não atendem integralmente aos requisitos de admissibilidade, portanto, deles tomo parcial conhecimento, conforme abaixo.

Em que pese o recurso voluntário apresentado pela pessoa jurídica White Tiger Comércio de Autopeças, veículos e cosméticos LTDA, sua impugnação foi intempestiva, não se instaurando, de tal forma, o caminhar de praxe no processo administrativo fiscal, sem instauração da fase litigiosa em relação à respectiva defesa.

Ainda, vale dizer que no recurso voluntário não há qualquer argumento ou menção à intempestividade da impugnação, de modo que, não conheço do recurso em segunda instância.

Noutro passo, em relação ao recurso da REDFOX, apesar de tempestivo, apresenta argumento de razoabilidade e proporcionalidade da multa aplicada, que não pode ser analisado por este tribunal administrativo, por força da Súmula CARF nº 02.

Do mérito

Cinge-se a controvérsia na exigência de multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, em substituição à pena de perdimento pela impossibilidade de apreensão (não localização, revenda ou consumo) da mercadoria, considerando como importação por conta e ordem de terceiro as operações realizadas entre REDFOX, a WHITE TIGER e o exportador estrangeiro SINCERITY INTERNATIONAL GROUP (H.K.) LIMITED.

Pois bem.

Afirma a fiscalização que os indícios utilizados para configuração da interposição fraudulenta de terceiros, na modalidade comprovada, são:

- a. Aquisição de mercadorias de um mesmo exportador estrangeiro (Sincerity International Group), sediada em Hong Kong, não produtor da mercadoria;
- b. Cem por cento (100%) das importações de 2016 e primeiro trimestre de 2017 foram destinadas a **apenas um cliente**, REDFOX COMERCIO DE VEÍCULOS E PEÇAS LTDA, CNPJ: 10.603.887/0001-662, doravante, neste documento, designada apenas por REDFOX.
- c. O Cliente REDFOX financia as importações por meio de “adiantamentos de clientes”
- d. O cliente REDFOX declara em seu Site na Internet que é filial do exportador estrangeiro³.
- e. Os sócios da REDFOX foram sócios fundadores da WHITE TIGER (WT).
- f. A sócia da WHITE TIGER declara mesmo endereço residencial de um dos sócios da REDFOX.
- g. O endereço principal da WHITE TIGER é o mesmo da REDFOX.
- h. A WHITE TIGER obteve expressivos prejuízos contábeis nos anos 2013 a 2016⁴, e patrimônio Líquido negativo no balanço de 2015.

i. Reduzido quadro de funcionários. A bem da verdade, de **junho de 2015 até janeiro de 2017**, a WHITE TIGER tinha apenas **uma funcionária**, a senhora LARA LARISSA5, responsável legal perante o Siscomex na RFB6.

Apresentou no decorrer do relatório fiscal, o resultado de três diligências realizadas, em que foi possível constatar que a pessoa jurídica White Tiger na verdade não existe fisicamente, e que as três pessoas jurídicas envolvidas à operação que foi declarada como direta, existem no mesmo endereço, possuem grande confusão patrimonial, física, financeira e societária, inclusive com troca de funcionários, e utilização de laranjas na composição societária das pessoas jurídicas inexistentes de fato.

Não só, a fiscalização demonstrou, através da quebra do sigilo bancário, que antes das operações internacionais, promovidas pelo White Tiger, em montas milionárias, eram precedidas de depósitos de alto valor pela REDFOX, bem como restou demonstrado que o fluxo financeiro atendia o interesse da REDFOX, tendo sido utilizada a White Tiger como interposta pessoa para fuga do controle aduaneiro e quebra da cadeia do IPI.

Ainda, aponta através de e-mails colacionados pelo procedimento fiscalizatório, que o administrador de REDFOX era quem operacionalizava através do mesmo e-mail todas as operações internacionais, fosse pela REDFOX ou pela WHITE TIGER.

A defesa protocolada, por ambos os intervenientes, apenas afirmam de forma genérica que a fiscalização não logrou êxito em comprovar a existência de fraude, sem juntada de qualquer documento que suporta os contra-argumentos apresentados, especialmente quanto à inexistência de fato da pessoa jurídica White Tiger, e dos documentos levantados pela fiscalização – como um suposto contrato de locação entre White Tiger e REDFOX, e a afirmativa da advogada da pessoa jurídica White Tiger de que não havia instalações físicas quando os auditores diligenciaram em seu endereço, constatando a presença tão somente da REDFOX.

Nesse sentido, considerando que os argumentos apresentados nos recursos voluntários são apenas reproduzidos do conteúdo das impugnações, além da análise das provas juntadas pela fiscalização, por entender que bem caminhou a decisão de primeira instância, bem como pelos mesmos argumentos dispostos nas impugnações e recursos voluntários, adoto aquelas como minhas razões de decidir, com base no artigo 50, da Lei 9784.

Da Alegação de Nulidade

Preliminarmente, a interessada requer a nulidade do Auto de Infração alegando prejuízo ao exercício do contraditório pelo fato do auditor fiscal ter utilizado prova emprestada de maneira ilegal e de não ter instruído o processo administrativo com as Declarações de Importação, impossibilitando, assim, auferir a exatidão dos valores nelas declarados.

Inicialmente, reputa-se válida a utilização de prova emprestada (processo de Perdimento nº 11131.720248/2020-73) feita pela fiscalização, vez que inserida na contextualização do princípio da economia processual, pelo

qual, busca-se a máxima efetividade do direito substancial com o mínimo uso de atividades processuais, mormente, como no caso em tela, quando trata dos mesmos interessados e envolve fatos comuns.

Note-se que toda a documentação que embasou a autuação consta dos autos. Dentre essa documentação constam o Relatório Final de Procedimento Fiscal (fls. 5.521/5.566) e o DEMONSTRATIVO DE CÁLCULO DA MULTA DE CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO EM 100% DO VALOR ADUANEIRO CONFORME RELAÇÃO DE PRODUTOS IMPORTADOS (DESEMBARAÇADOS) (fls. 3.132/3.279) discriminando em minúcias o valor da multa, no montante de R\$ 11.288.728,54.

Da mesma forma, às fls. 1.426/2.883 encontram-se os extratos das declarações de importação em comento, cuja hipotética falta em nada prejudicaria a defesa da impugnante, vez que são documentos arquivados e mantidos obrigatoriamente pelo importador impugnante e, portanto, de seu pleno conhecimento. Ademais, cópia integral do presente processo foi-lhe disponibilizada, conforme consta do Termo de Encerramento (fl. 08):

E, para constar e surtir seus efeitos legais, lavramos o presente (duas) vias de igual teor, assinado digitalmente pelo(s) Auditor(es)-Fiscal da Receita Federal do Brasil, cientificando-se a real adquirente e a importadora do Domicílio Tributário Eletrônico (DTE), disponibilizando-se cópia integral do processo 11131720247/2020-29 ao sujeito passivo pela sistematização de ciência e ciência.

Desse modo, estando o Auto de Infração devidamente motivado, contendo a descrição dos fatos e a fundamentação jurídica, referentes às infrações, com apresentação de todas as provas mencionadas pela acusação, da qual as impugnantes tiveram acesso, e sobre elas puderam se manifestar, não há que se falar em ofensa aos princípios do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório. Assim, não se vislumbra qualquer nulidade no Auto de Infração.

Do Sujeito Passivo

Ressalte-se que a multa de 100% do valor aduaneiro, é imputável a qualquer pessoa que concorra para a prática da infração ou dela se beneficie. Ou seja, é aplicável tanto àquele que se interpõe quanto aquele que se oculta na operação, não ficando restrita àquele que se coloca como importador na DI. É o que autoriza o Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, em seu art. 95, inciso I:

Art. 95 - Respondem pela infração: I - conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie; (...)

Portanto, uma vez caracterizada a "ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros", a referida infração é punível com a pena de perdimento das mercadorias, que é convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro, caso as mercadorias não sejam localizadas ou tenham sido consumidas ou revendidas.

Essa penalidade, é imputável a qualquer pessoa que concorra para a prática da infração ou dela se beneficie, ou seja, é aplicável tanto à pessoa jurídica interposta (WHITE TIGER) quanto àquela que se ocultou (REDFOX), pois todas atuaram conjuntamente. Nesse sentido já decidiu o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, como mostra a ementa de acórdão abaixo reproduzida:

IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA. IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM. ADQUIRENTE/DESTINATÁRIO DA MERCADORIA. INFRAÇÃO. SOLIDARIEDADE. PREVISÃO LEGAL. Por expressa previsão legal, respondem solidariamente pela infração o adquirente no mercado interno ou o destinatário no mercado interno das mercadorias importadas nos casos de importação realizada por sua conta e ordem ou por encomenda. (Acórdão CSRF nº 9303-007.454 – 3ª Turma, de 20 de setembro de 2018).

Também, não merece prosperar a tese de ilegitimidade passiva. O fato de o procedimento fiscal ter sido instaurado contra a WHITE TIGER não inviabiliza a lavratura do auto de infração em nome do terceiro responsável oculto, mormente porque não houve prejuízo ao devido processo legal nem ao contraditório. Efetivamente a fiscalização responsabilizou solidariamente a autuada por ser ela a empresa detentora do poder de mando e dos recursos financeiros e genéricos utilizado pelas outras duas empresas, constatação esta que caracteriza um grupo econômico de fato agindo irregularmente, conforme Parecer Normativo COSIT/RFB Nº 04, DE 10 de dezembro de 2018:

“Grupo econômico irregular ou de fato

22. Desta feita, não é a caracterização em si do grupo econômico que enseja a responsabilização solidária, mas sim o abuso da personalidade jurídica de pessoa jurídica, a qual existe apenas formalmente, uma vez que inexistente autonomia patrimonial e operacional. Nesta hipótese, a divisão de uma empresa em diversas pessoas jurídicas é fictícia. A direção e/ou operacionalização de todas as pessoas jurídicas é única. O que se verifica nesta hipótese é a existência de um grupo econômico irregular, terminologia a ser utilizada no presente Parecer Normativo.

23. Pelo art. 123 do CTN, “as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.” O seu objetivo é exatamente impedir que uma convenção particular possa alterar um aspecto da regra matriz de incidência tributária ou de responsabilidade tributária. Vale dizer, contratos ou estatutos sociais que não refletem a essência dos negócios não podem ser óbice à responsabilização tributária solidária.

23.1. A unidade de direção e de operação das atividades empresariais de mais de uma pessoa jurídica demonstra a artificialidade da existência de distintas personalidades jurídicas. E é essa empresa real, unificada, que realiza o fato gerador dos respectivos tributos.

23.2. Mesmo parcela da doutrina reticente com a possibilidade de responsabilização solidária do grupo econômico legítimo reconhece sua possibilidade quando ocorre a hipótese ora tratada. Segundo Betina Gruppenmacher: Acreditamos ser irrelevante que o grupo econômico tenha sido juridicamente constituído, ou que a sua existência seja apenas factual, o que é relevante é o propósito para o qual se deu a criação de estrutura tendente a prática de atos de cooperação empresariais.

Certamente em havendo confusão patrimonial, fraudes comprovadas, abuso de direito e má-fé com prejuízo a terceiros - credores privados ou públicos -, neste caso sim poder-se-á admitir a existência de planejamento tributário ilícito, impondo-se a solidariedade quanto à responsabilidade pelo recolhimento do tributo. (grifou-se)

24. Por fim, uma variável para a criação do grupo irregular é a corriqueira situação de confusão patrimonial com o intuito de fraude a credores, principalmente à Fazenda Nacional. Seu objetivo é não só a manipulação da ocorrência dos fatos geradores futuros, mas também ocultar os reais sócios do empreendimento e/ou esvaziar o patrimônio referente ao passivo tributário. Como o ilícito tributário não precisa ser diretamente o cometimento do fato jurídico, mas sim a ele vinculado, trata-se de hipótese de existência de grupo a ensejar a responsabilização solidária de seus integrantes, conforme já decidido pelo STJ:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. OFENSA AO ART. 1.022 DO CPC NÃO CONFIGURADA. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO DA PRETENSÃO DE REDIRECIONAMENTO. INOCORRÊNCIA. GRUPO ECONÔMICO DE FATO E CONFUSÃO EMPRESARIAL EM FRAUDE AO FISCO. CONFIGURAÇÃO. ABUSO DE PERSONALIDADE. PESSOAS JURÍDICAS QUE PERTENCEM AO MESMO

GRUPO. EXISTÊNCIA DE CONGLOMERADO FINANCEIRO. REEXAME DO CONJUNTO FÁTICO PROBATÓRIO DOS AUTOS. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA7/STJ. VIOLAÇÃO DOS ARTS. 124, 128 E 174 DO CTN E 50 DO CC. NÃO OCORRÊNCIA. FUNDAMENTO NÃO IMPUGNADO. SÚMULA 283/STF. 1. A solução integral da controvérsia, com fundamento suficiente, não caracteriza ofensa ao art. 1.022 do CPC/2015.2. O Tribunal de origem, soberano na análise das circunstâncias fáticas e probatórias da causa, concluiu que as empresas e pessoas físicas envolvidas no caso constituem uma única sociedade de fato, submetida a uma mesma cadeia de comando, além da ocorrência de confusão patrimonial com o objetivo de fraudar o Fisco. Rever tais entendimentos, que estão atrelados aos aspectos fático-probatórios da causa, é inviável em Recurso Especial (...)"

Dos Princípios da Proporcionalidade e Razoabilidade Deve-se ressaltar que no julgamento administrativo, não se pode levar em conta princípios pertinentes à razoabilidade e proporcionalidade como critérios suficientes a afastar sanções previstas em texto de lei, não havendo, assim, espaço para interpretações discricionárias acerca de elementos já considerados pelo legislador ordinário.

A propósito, a Portaria ME nº 340/2020, publicada no DOU de 09/10/2020, segue nesse sentido, em seu art. 17, incisos IV e V, in verbis:

Art. 17. São deveres do julgador:

(...) IV – cumprir e fazer cumprir as disposições legais a que está submetido; e

V – observar o disposto no inciso III do art. 116 da Lei nº 8.112, de 1990, e os demais atos vinculantes.

Em outras palavras, o legislador já considerou tais princípios durante os trâmites legislativos que culminaram com a previsão legal da infração e da correspondente sanção, dosando adequadamente esta última, em razão daquela.

Do Mérito

O cerne do litígio reside em determinar se restou demonstrada a ocorrência do ilícito tipificado no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455, de 07 de abril de 1976, com as alterações promovidas pela Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, ou seja, a ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou responsável pela operação de importação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.

Tal infração é punível com a pena de perdimento da mercadoria ou da multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, quando esta não for localizada ou tenha sido consumida ou revendida, nos termos do disposto nos §§ 1º e 3º do art. 23 do supracitado dispositivo legal, com a redação dada pela Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010.

Antes de adentrar no mérito da questão, porém, cumpre tecer algumas considerações a respeito das modalidades de importação admitidas pelo ordenamento jurídico brasileiro e seus respectivos requisitos legais, fora dos quais, a operação se insere no campo da ilicitude.

Importação Direta:

O traço característico dessa modalidade de importação consiste em que o importador é o único interessado direto na operação e, ainda que tenha por objetivo a posterior revenda do bem importado, isso se dará a um comprador indeterminado, sendo tal negócio evento futuro e incerto, razão pela qual a importação é realizada com seus próprios recursos, tanto financeiros quanto operacionais, e por sua conta e risco.

Nessa espécie, o interessado figura perante o fisco tanto como importador quanto real adquirente da mercadoria, pois é ele quem entra em contato o fornecedor estrangeiro (exportador), negocia diretamente as condições e termos da compra e, após habilitar-se a operar no comércio exterior junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil, providencia todos os trâmites aduaneiros e cambiais a fim de trazer a mercadoria estrangeira para o território nacional.

Importação Por Conta e Ordem de Terceiros:

Na importação por conta e ordem de terceiros, trazida para o nosso ordenamento jurídico pela Medida Provisória nº 2158-35, de 24 de agosto de 2001, uma empresa - a adquirente -, interessada em uma determinada mercadoria, contrata uma prestadora de serviços - a importadora por conta e ordem - para que esta, utilizando os recursos originários da contratante, providencie, entre outros serviços, o despacho de importação da mercadoria em nome da empresa adquirente.

Em outras palavras, a empresa importadora promove em seu nome o despacho aduaneiro de importação de mercadorias adquiridas por outra empresa - a adquirente - em razão de contrato previamente firmado, que pode compreender ainda a prestação de outros serviços relacionados com a transação comercial, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial.

A responsabilidade pelo recolhimento dos tributos aduaneiros é do importador, no registro da declaração de importação, mas os tributos internos - aqueles incidentes em qualquer comercialização de mercadorias, sejam estrangeiras ou nacionais, no mercado interno - são da responsabilidade do adquirente, ao revendê-las.

Entretanto, mesmo que o importador promova o despacho aduaneiro, efetue o recolhimento dos tributos incidentes na importação e venha a efetuar pagamentos ao fornecedor estrangeiro, antecipados ou não, tal operação não se dá por conta própria, mas, sim, por conta e ordem de terceiro (empresa adquirente), pois é ele que efetivamente faz vir a mercadoria de outro país, em razão da compra internacional, ainda que, nesse caso, o faça por via de interposta pessoa - a importadora por conta e ordem -, que é uma mera mandatária da adquirente.

É da adquirente também que se originam os recursos financeiros empregados para liquidar a operação de comércio internacional (como adiantamento ou acerto de contas).

Outrossim, a adquirente é contribuinte do imposto sobre produtos industrializados, incidente sobre a revenda da mercadoria importada no mercado interno, por equiparação a estabelecimento industrial, conforme artigo 79 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 combinado com o artigo 2º, inciso II, da Lei nº 4.502/1964.

Para que uma operação de importação por conta e ordem de terceiro seja realizada de forma regular, é necessário que haja a observância de determinados requisitos, condições e obrigações tributárias acessórias.

Nessa esteira, foi emitida a Instrução Normativa SRF (IN/RFB) nº 225, de 18 de outubro de 2002, com o objetivo de regulamentar as importações por conta e ordem de terceiros e estabelecer os requisitos a serem observados pelo importador e pelo real adquirente das mercadorias.

Com fulcro nas disposições da citada Instrução Normativa, a pessoa jurídica que contratasse empresa para operar por sua conta e ordem deveria apresentar, à unidade da Secretaria da Receita Federal (SRF), de fiscalização aduaneira, com jurisdição sobre o seu estabelecimento matriz, a cópia do contrato firmado entre as partes para a prestação dos serviços, caracterizando a natureza de sua vinculação.

Além disso, o registro da Declaração de Importação (DI) pelo importador ficava condicionado à sua prévia habilitação no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex), para atuar como importador por conta e ordem do adquirente, pelo prazo previsto no contrato.

Necessária, ainda, a indicação, pelo importador, do número de inscrição do adquirente no CNPJ em campo próprio da DI, bem como a identificação do adquirente da mercadoria tanto na fatura comercial como na Declaração de Importação. Destaque-se que a Instrução Normativa RFB nº 1.861, de 27 de dezembro de 2018, que revogou a IN SRF nº 225/2002, manteve estas mesmas exigências.

Importação Por Encomenda:

A modalidade de importação por encomenda é aquela na qual a pessoa jurídica importadora é contratada para promover, em seu nome e com recursos próprios, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria estrangeira por ela adquirida no exterior para revenda a encomendante predeterminado, figura criada a partir da edição da Lei nº 11.281, de 20 de fevereiro de 2006.

Na importação por encomenda, uma empresa - a encomendante predeterminada -, interessada em determinada mercadoria estrangeira, contrata outra empresa - a importadora - para que esta, com seus próprios recursos, adquira a mercadoria no exterior e promova o seu despacho aduaneiro de importação, a fim de revendê-la, posteriormente, à empresa encomendante previamente determinada, em razão de contrato entre a importadora e a encomendante.

Considerando que na importação por encomenda o importador adquire a mercadoria junto ao exportador no exterior, providencia sua nacionalização e a revende ao encomendante, tal operação tem, para o importador contratado, os mesmos efeitos fiscais de uma importação própria.

Desse modo, em que pese a obrigação do importador de revender as mercadorias importadas ao encomendante predeterminado, é aquele e não este que pactua a compra internacional e deve dispor de capacidade econômica para o pagamento da importação, pela via cambial.

Assim como na modalidade de importação por conta e ordem de terceiros, é necessário que tanto a empresa encomendante quanto a empresa importadora sejam habilitadas para operar no Siscomex, em observância ao que preceitua a IN SRF nº 1.288, de 2012.

Também é necessário que o importador contratado, ao elaborar a DI, indique, em campo próprio, o número de inscrição do encomendante no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ), conforme determina o art. 5º, da IN/RFB nº 1.861, de 27 de dezembro de 2018, que revogou a IN/SRF nº 634/2006.

A par do já exposto, a pessoa jurídica que encomenda mercadorias importadas a outra empresa deve apresentar, à unidade da RFB com jurisdição para fiscalização aduaneira sobre o seu estabelecimento matriz, cópia do contrato firmado entre as duas empresas (encomendante e importadora), caracterizando a natureza de sua vinculação, a fim de que a contratada seja vinculada à encomendante no Siscomex, pelo prazo ou operações previstas no contrato.

Vale destacar que o objetivo primordial de todo o disciplinamento anteriormente citado é exatamente estabelecer os devidos controles sobre os verdadeiros adquirentes das mercadorias importadas, a fim de que sobre eles se exerçam as fiscalizações necessárias para se detectar, entre outros aspectos, a origem lícita dos recursos empregados, o devido recolhimento dos tributos internos incidentes sobre tais operações fiscais, inibindo-se, dessa forma, que empresas inidôneas venham a competir de forma desleal com aquelas legalmente estabelecidas e observadoras da legislação vigente.

Interposição de Pessoas na Importação Mediante Fraude ou Simulação: Como visto, quando a importação é feita com a finalidade de atender a um interesse específico de terceiro em determinada mercadoria, previamente manifestado, está-se diante de uma interposição de pessoas na importação, que pode ser feita utilizando-se as modalidades de importação por conta e ordem de terceiros ou para revenda a encomendante predeterminado.

Para tanto, tais operações devem identificar devidamente o importador, o adquirente ou encomendante perante o Fisco, cumprir as obrigações acessórias previstas na legislação e, conforme o caso, observar o tratamento tributário específico dessas operações, sob pena de serem caracterizadas como ilícitas.

A interposição fraudulenta é o ato em que uma pessoa aparenta formalmente ser a responsável por um negócio que, de fato, não realizou nem dele participou para atender seu exclusivo interesse, interpondo-se entre as partes diretamente interessadas, de modo a ocultar uma delas, simulando ser a real e exclusiva interessada direta na transação. Na perspectiva comercial e, em se tratando de importação, a interposição ocorre entre o exportador e o real responsável pela operação de comércio exterior, seja na qualidade de adquirente ou encomendante. Na ótica fiscal, vislumbra-se a interposição entre o real interessado e o ente estatal que regula e fiscaliza o comércio exterior, no tocante ao processamento da importação e às obrigações tributárias principais e acessórias.

Registre-se que a caracterização da interposição pode ser feita de forma direta mediante a comprovação da prática dos atos de interposição, ou seja, é possível identificar quem é o terceiro acobertado pelo importador (art. 23, inciso V, do Decreto nº 1.455/1976), ou consoante presunção legal, na qual se constata que a empresa importadora não está atuando por conta própria, mas em benefício de terceiro, pois ela não consegue comprovar a origem, disponibilidade e a transferência dos recursos empregados na operação (art. 23, § 2º do Decreto-Lei nº 1.455/1976).

A configuração da existência de fraude e simulação (não produzir, ou produzir enganosamente, documentos e registros com vistas a ocultar a realidade dos fatos) impede muitas vezes que o Fisco tenha condições de identificar qual foi a verdadeira operação acobertada e o quanto de tributo deixou de ser recolhido com tal manobra. Entretanto, o dano ao Erário não se relaciona apenas à questão de quanto de tributo deixou de ser recolhido nas operações de comércio exterior, posto que a Administração Aduaneira não tem como missão somente a questão arrecadatória. O que se objetiva é a proteção do mercado interno e o controle da licitude das transferências de capitais, através da identificação do contribuinte de fato e das condições de aquisição da mercadoria no exterior.

Por isso, o art. 23, V, do Decreto-Lei 1.455/1976, incluído pela Lei nº 10.637/2002, é explícito ao considerar como sendo dano ao Erário a ocultação do sujeito passivo, independentemente da identificação de qualquer vantagem (financeira ou não) obtida com as operações.

Pouco importa, portanto, se houve falta ou insuficiência no recolhimento de tributos; pouco importa saber qual o real objetivo pretendido pelo infrator com o artifício da ocultação; pouco importa saber se esse objetivo foi, de fato, alcançado em todo ou em parte. O que importa é que o controle aduaneiro foi violado mediante fraude ou simulação, e que o dano ao Erário decorreu dessa conduta ilícita tendente a burlar a Administração Aduaneira.

O tipo legal não restringe a caracterização da infração apenas à situação em que haja emprego de recursos cuja origem lícita não tenha sido comprovada ou ainda aos casos de sonegação de tributos, com o objetivo de transferir o risco fiscal para terceiros. Para a consumação do ilícito é suficiente a conduta omissiva por parte do infrator, sendo desnecessária a demonstração da burla aos controles aduaneiros, a intenção do infrator e tampouco a descrição de ganho ou vantagem auferidos, por parte do Fisco.

A conduta dolosa em análise reside em ocultar, esconder ou encobrir a pessoa física ou jurídica (real sujeito passivo) que promove a entrada de mercadoria estrangeira no território nacional, independentemente de ter havido sonegação de tributos.

Assim, havendo um terceiro responsável, vinculado à aquisição das mercadorias do exterior, sem que seja consignada sua identificação na DI e nos documentos de instrução, limitandose, a função do importador ou adquirente ostensivo, a constar apenas nominalmente nos documentos necessários ao despacho aduaneiro, resta evidenciada a ocultação do real responsável pela operação (real adquirente), mediante fraude ou simulação, e passa a ser cabível a pena de perdimento dos bens ou a multa equivalente ao seu valor aduaneiro, caso as mercadorias não sejam localizadas ou tenham sido consumidas.

Assinale-se que tal penalidade é imputável a qualquer pessoa que concorra para a prática da infração ou dela se beneficie, ou seja, é aplicável tanto ao importador/adquirente declarado como ao real adquirente da mercadoria importada. Feitos esses esclarecimentos, passa-se ao exame do caso concreto.

Interposição Fraudulenta de Terceiros. Caso Concreto: A infração apurada na presente autuação é a ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, para a qual está prevista a pena de perdimento das mercadorias, com base no Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, artigo 23, inciso V, §§ 1º a 3º:

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

(...) V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002) (...)

§ 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§ 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§ 3º As infrações previstas no caput serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010) (Grifou-se)

No presente caso, a fiscalização entendeu comprovada a interposição fraudulenta de terceiros nas operações de importação objeto de auditoria, consoante os seguintes elementos retirados do Relatório Final de Procedimento Fiscal (fls. 5.521/5.566):

2. Após iniciado o procedimento fiscal, em face da análise dos documentos de comércio com o exportador estrangeiro, do fluxo financeiro para liquidação dos contratos relativos às mencionadas DI, análise da comercialização das mercadorias importadas desembaraçadas pela empresa, visita ao estabelecimento da importadora e análise dos atos da pessoa jurídica, apareceram indícios de possível ocultação do real adquirente das mercadorias, ainda, de tratar-se de um mesmo grupo econômico formado pelas empresas WHITE TIGER COMÉRCIO DE AUTOPEÇAS, VEÍCULOS E COSMÉTICOS LTDA, CNPJ: 07.746.387/0001-66, REDFOX COMERCIO DE VEICULOS E PEÇAS LTDA, CNPJ: 10.603.887/0001-66, e WHITE TIGER COMÉRCIO DE COSMÉTICOS E PERFUMARIA LTDA-EPP, CNPJ: 14.843.754/0001-66.

(...)

5. Da verificação inicial observou-se elementos que chamaram a atenção da fiscalização tais como:

- a. Aquisição de mercadorias de um mesmo exportador estrangeiro (White Tiger International Group), sediada em Hong Kong, não produtor das mercadorias importadas;
- b. Cem por cento (100%) das importações de 2016 e primeiro trimestre de 2017 destinadas a **apenas um cliente**, REDFOX COMERCIO DE VEÍCULOS E PEÇAS LTDA, CNPJ: 10.603.887/0001-66², doravante, neste documento, designado por REDFOX.
- c. O Cliente REDFOX financia as importações por meio de “adiantamentos”;
- d. O cliente REDFOX declara em seu Site na Internet que é filial de uma empresa estrangeira³.
- e. Os sócios da REDFOX foram sócios fundadores da WHITE TIGER (WHITE TIGER COMÉRCIO DE AUTOPEÇAS, VEÍCULOS E COSMÉTICOS LTDA);
- f. A sócia da WHITE TIGER declara mesmo endereço residencial de um dos sócios da REDFOX.
- g. O endereço principal da WHITE TIGER é o mesmo da REDFOX.
- h. A WHITE TIGER obteve expressivos prejuízos contábeis nos anos 2015 e 2016, com patrimônio líquido negativo no balanço de 2015.
- i. Reduzido quadro de funcionários. A bem da verdade, de **junho de 2015 a junho de 2017**, a WHITE TIGER tinha apenas **uma funcionária**, a senhora LARISSA⁵, responsável legal perante o Siscomex na RFB⁶.

(...)

12. Em resposta ao Termo de Início de Procedimento Especial de Controle Aduaneiro (DOC. 01 e 02), o importador prestou informações, forneceu documentos de embarque, de negociação com o exportador e negou-se a entregar os extratos bancários relacionados ao período da primeira e última Declaração de Importação (DI) em comento.

13. Diante da negativa da entrega dos extratos bancários que acobertavam o pagamento dos contratos de câmbio bem como dos tributos incidentes nas operações de importação das mercadorias descritas nas DI em epígrafe, foi emitido o Termo de Reintimação Fiscal nº 001 (DOC. 01 e 02), para que o contribuinte apresentasse os extratos bancários ou, se assim o desejasse, autorizasse expressamente e por escrito, o acesso da RFB diretamente às instituições bancárias.

14. Em 21-07-2017, o sujeito passivo respondeu ao Termo de Reintimação Fiscal nº 001, alegando os direitos e garantias individuais do artigo 5º do texto constitucional, para negar a entrega dos extratos bancários requeridos (DOC. 01 e 02). Diante de tal recusa, o sujeito passivo perdeu a oportunidade de demonstrar à fiscalização aduaneira a origem e a disponibilidade dos recursos financeiros necessários para cumprir suas obrigações com o exportador estrangeiro e com o fisco federal, no pagamento dos tributos incidentes na importação no momento do registro das DI. Não obstante, a fiscalização aduaneira expediu o competente Requerimento de Movimentação Financeira (RMF) aos bancos que o sujeito passivo possui conta corrente.

15. Analisando os Atos Constitutivos das empresas WHITE TIGER (Contrato Social e Aditivos), no Nono Aditivo, em 23/05/2016, a Sra. HIGLETISA GOMES DE MEIRA, então **sócia administradora** da WHITE TIGER⁸, por procuração pública, outorga poderes de representação ao Sr. ZHOU YU, **sócio administrador** da REDFOX. Neste ato o Sr. ZHOU YU alterou o endereço da importadora **WHITE TIGER**, no Contrato Social. Dessa forma ambas empresas passaram a ter o mesmo endereço sede.

(...)

25. Demonstra-se abaixo que **HIGLETISA GOMES DE MEIRA era empregada da empresa LUMIER⁹ até o mês de janeiro de 2015.**

(...)

26. O recorte da primeira folha do Nono Aditivo ao Contrato Social (figura 1), nos revela os poderes concedidos pela sócia Sra. HIGLETISA ao Sr. ZHOU YU, e ainda nos informa que ambos estão **domiciliados no mesmo endereço** (DOC. 04).

(...)

30. Embora sócia administradora da empresa WHITE TIGER, a Sra. HIGLETISA é totalmente desconhecida dos funcionários da empresa, conforme depoimentos em anexo. Na verdade, a mesma nunca chegou a exercer minimamente a função de administração da empresa, sendo mera figurante no quadro societário, típico de laranja, o que fica demonstrado pela sua total ausência durante o curso desta fiscalização e conforme se verifica pela extensão e detalhamento, assim como a dimensão e a profundidade dos poderes concedidos ao novo administrador, terceiro estranho à sociedade empresária, conforme procuração passada em cartório (Cartório Martins – Comarca de Fortaleza/Ce), tendo como outorgado o Sr. ZHOU YU (DOC. 03). A outorga de poderes é de tal envergadura que chega ao ponto de eclipsar a própria gestão ordinária da pessoa jurídica, vez que praticamente exauriu o campo de ação da sua lida empresarial. Não que não seja vedada a gestão de pessoa jurídica por pessoa física estranha a seu quadro societário, vez que o art. 1061 do Código Civil vigente contempla essa possibilidade, porém existe regra definida no próprio código. A forma como foi feita (por procuração) é totalmente inadequada, pois há norma específica sobre o assunto que se sobrepõe ao instituto de procuração utilizado. Imagine se esta sociedade empresarial fosse realmente, de fato, estruturada como sociedade independente, diversa da REDFOX. Esse instrumento de procuração colocaria em sério risco o patrimônio da empresa, prejudicando os demais sócios, à revelia destes, vez que o instrumento adequado de gestão por não sócio

tem que ser transparente aos demais sócios e terceiros, inclusive Governos, razão principiológica, finalística da norma insculpida no art. 1061 e 1062 do Código Civil.

(...)

31. Em **23/05/2016**, o Nono Aditivo ao Contrato Social informa nova mudança de endereço da WHITE TIGER, agora à Rua do Cruzeiro, nº 88, Letra A e D, bairro Ancuri, Fortaleza – CE (DOC. 04).

(...)

32. No mesmo dia 23/05/2016, a REDFOX por meio do Oitavo Aditivo ao Contrato Social, também altera seu endereço (DOC. 04).

(...)

33. Na **mesma data**, 23/05/2016, na Sexta Alteração ao Contrato Social, a LUMIER também resolve alterar o endereço da sua matriz (DOC. 04):

(...)

34. Fica demonstrado que no mesmo dia, as empresas WHITE TIGER, LUMIER e REDFOX, alteraram seus Contratos Sociais objetivando a mudança para o mesmo endereço comum, qual seja: RUA DO CRUZEIRO, Nº 88, BAIRRO ANCURI, CEP 60.874-230, Fortaleza-CE. As letras A, B, D, E, F e G, são mera ficção, conforme demonstrado adiante.

35. Ainda não se pode esquecer que em outubro de 2008 as empresas WHITE TIGER e REDFOX estavam no mesmo endereço.

36. Continuando, uma nova alteração no contrato social, desta feita pelo Décimo Aditivo, registra que em **28/04/2017**, houve alteração na administração da sociedade, que passa a ser administrada exclusivamente pelo sócio DENG JINGWEI.

37. No Décimo Primeiro Aditivo ao Contrato Social, datado de **19/10/2017**, consta alteração de endereço que passa a Rua A, nº 630, galpão “B” Loteamento Portal de Iracema, Ancuri, Fortaleza – CE.

38. Ainda nos Sistemas internos da RFB, verifica-se que o Sr. DENG JINGWEI, sócio da WHITE TIGER desde 30/04/2015, trabalhou em **função de gerência** na REDFOX, de abril de 2012 até o mês de março de 2017 (figura 2), ou seja, durante o processo de negociação de compra das mercadorias objeto das DI em epígrafe até suas retenções no Porto do Pecém, o Sr. DENG JINGWEI era sócio da importadora WHITE TIGER e, **ao mesmo tempo**, gerente da sua **única** empresa cliente – REDFOX.

(...)

41. Pelo exposto acima, verificamos claramente a ausência de qualquer razoabilidade na operação comercial entre as empresas WHITE TIGER e REDFOX, visto que o Sr. DENG JINGWEI - sócio proprietário da empresa importadora WHITE TIGER, que fazia as negociações com o exportador na China também ocupava função de gerência na REDFOX (sendo responsável pelas tratativas comerciais com o exportador estrangeiro), empresa para a qual a WHITE TIGER **revendeu** a totalidade das mercadorias importadas¹².

42. Até recentemente, 12/06/2017¹³, o Sr. ZHOU YU era sócio administrador da empresa ALIBABA COMÉRCIO DE MOTOS LTDA¹⁴, juntamente com o Sr. DENG JINGWEI e a Sra. HIGLETISA GOMES DE MEIRA. Atualmente o sócio administrador é o Sr. DENG JINGWEI.

43. Abaixo verifica-se que os três aparecem na sociedade de uma única pessoa jurídica. Na figura 2, abaixo, vê-se claramente o “rodízio” dos sócios chineses nas pessoas jurídicas ligadas e a inclusão da nova sócia.

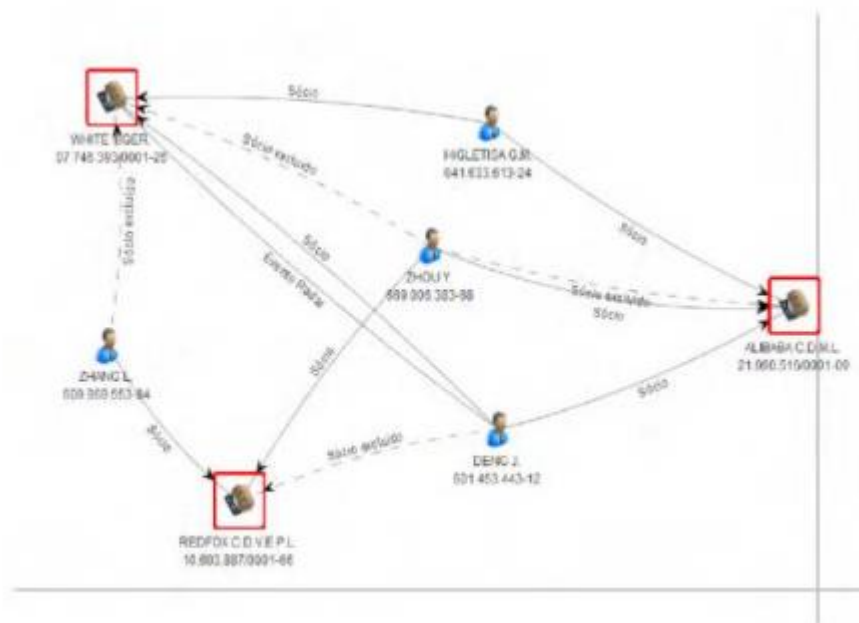


Figura 5

(...)

45. A empresa REDFOX, compradora da totalidade das mercadorias importadas pela WHITE TIGER, informava em sua página na WEB (site) que era “filial da SINCERITY INTERNATIONAL GROUP (H.K) LIMITED” (DOC. 18). Após a resposta ao Termo de Intimação essa informação foi retirada do site. Obviamente, tal ação infrutífera teve por objetivo fazer com que a fiscalização não ligasse **diretamente** o exportador estrangeiro com o real adquirente das mercadorias, qual seja, a empresa REDFOX.

(...)

50. Na resposta ao item 7 do Termo de Intimação, WHITE TIGER declara que as mercadorias foram adquiridas para formação de estoque e futura negociação de vendas e que não há cliente predeterminado para as mercadorias importadas (DOC. 02).

7- Identificar os clientes ou possíveis clientes para as mercadorias ora importadas. Esclarecer a forma como estas mercadorias foram/serão entregues/comercializadas com estes clientes, informando a respeito da participação de eventuais intermediários nestas operações.

R- As mercadorias foram adquiridas para formação de estoques e futura negociação de vendas. O importador declara que não há cliente predeterminado para as mercadorias em questão.

Figura 7

51. Os dados abaixo não correspondem e desmentem a afirmativa da WHITE TIGER, no item acima, pois se assim o fosse, qual seria o sentido de:

- a. As mercadorias foram adquiridas por intermediação direta, com a China, através de DENG JINGWEI, sócio da WHITE TIGER e gerente da REDFOX;
- b. As mercadorias foram acondicionadas em embalagens identificadas com a marca REDFOX (fotos DOC. 06);

- c. Cem por cento (100%) da **receita bruta de vendas** das mercadorias importadas no ano de 2016, foi originada das vendas às “clientes” REDFOX e LUMIER¹⁵. Ou seja, **R\$ 9.136.207,89**¹⁶.
- d. A partir de 26 de abril de 2017, a WHITE TIGER começou a vender suas mercadorias também para outros clientes. Ainda assim, **até o dia 31 de maio**, a WHITE TIGER obteve **87,31% (R\$ 4.054.845,02)** de sua Receita Bruta de Vendas (**R\$ 4.641.222,58**), vendendo mercadorias importadas para as empresas de grupo econômico de fato, REDFOX e LUMIER, geridas por ZHOU YU.
- e. O cliente REDFOX financia as importações via “**adiantamento de clientes REDFOX...**”. Tal valor, em 2016, foi de **R\$ 11.998.577,32** (DOC. 05, 08, 09, 10 e 11)¹⁷;
- f. A WHITE TIGER afirmar ser importadora **exclusiva** da marca REDFOX no Brasil (DOC. 02)¹⁸. Ou seja, o seu plano de negócios se fundamenta exclusivamente na importação de produtos da marca REDFOX para revendê-los para a REDFOX.

(...)

52. Verificamos nas figuras 7 e 8, dos itens acima que há severa **contradição** no modelo de negócios da WHITE TIGER, onde a fiscalizada responde ao Fisco de acordo com a conveniência da pergunta. Pois, ou a WHITE TIGER importa para formar estoque para futura negociação de vendas a clientes não predeterminados, ou é importadora exclusiva da REDFOX, o que implica que a importação e revenda das mercadorias ocorre por necessidade de reposição de estoque e estratégia de vendas da cliente REDFOX. Logo, a **REDFOX é cliente pré-determinada**.

53. A REDFOX não cadastrada nos sistemas da RFB como adquirente pré-determinada da importadora WHITE TIGER, e não registrou nenhuma Declaração de Importação nessa condição. Contrariando frontalmente o que preceitua a Instrução Normativa SRF nº 634/2006, vigente à época¹⁹.

54. O Contrato Social informa que a WHITE TIGER foi adquirida pelos atuais sócios proprietários por **R\$ 41.864,70**, em 2015, sem qualquer pagamento imediato. Contudo, nesse mesmo ano, faturou

R\$ 16.116.236,67, com ativo circulante de **R\$ 3.050.078,47**, inclusive com **saldo bancário** na data da negociação de aquisição, de **R\$ 231.998,82**.

55. Do até aqui exposto, concluímos que:

- a. HIGLETISA GOMES DE MEIRA, sócia administradora da WHITE TIGER de maio de 2015 a junho de 2017, período que abrange as importações em tela, outorgou procuração com poderes **amplos, gerais e ilimitados** para ZHOU YU, em 20/01/2016. Logo após, em 23/01/2016, viajou para a China, onde lá permaneceu por quase 09 (nove) meses.
- b. DENG JINGWEI - sócio da WHITE TIGER e com função de gerência na REDFOX - negocia aquisição de mercadorias estrangeiras diretamente com o exportador chinês. Por outro lado, a WT importa mercadorias para a REDFOX. Ou seja, na verdade o real importador das mercadorias foi a REDFOX.
- c. ZHOU YU é sócio administrador da empresa REDFOX, que tem como **único fornecedor** a sua importadora exclusiva WHITE TIGER. ZHOU YU tem procuração outorgada pela WHITE TIGER, na pessoa de sua sócia administradora e reside no mesmo endereço dela.
- d. A REDFOX declara vínculo com o exportador estrangeiro em sua página na WEB, quando afirma ser filial da **SINCERITY INTERNATIONAL GROUP (H.K) LIMITED**.

(...)

67. Não houve mais qualquer resposta do sujeito passivo ao **Termo de Reintimação Fiscal nº 002**, quanto ao comparecimento de sua sócia proprietária. Também até o encerramento deste Relatório Fiscal, o sócio chinês, Sr. DENG JINGWEI não fez contato com a fiscalização aduaneira para reagendar seu comparecimento à Alfândega, o que demonstra fortemente que os sócios da WHITE TIGER não têm legítimo interesse pelas mercadorias retidas pela aduana no Porto do Pecém, preferindo esquivarem-se da Fiscalização Aduaneira Federal, o que contribui, por si só, para apontar esses sócios como interpostas pessoas do real proprietário da WHITE TIGER, o sócio administrador da empresa REDFOX, o Sr. ZHOU YU.

(...)

IV - DAS DILIGÊNCIAS NO ESTABELECIMENTO DA IMPORTADORA

68. Com o fito de compreender melhor os aspectos operacionais da importação de mercadorias, bem como verificar as instalações físicas e o quadro de funcionários da WHITE TIGER, foi realizada Diligência Fiscal no endereço do estabelecimento que sedia sua matriz, no dia **23 de maio de 2017**²¹. Tal Diligência Fiscal resultou no Termo de Constatação nº 002, de mesma data (DOC. 01).

69. Em ligeira síntese, o Termo de Constatação nº 002, relata que a dupla de Auditores Fiscais da Receita Federal (AFRFB), foram recebidos, às 10:20 horas, pela advogada da WHITE TIGER, Sra. LIA ANDRADE LOPES. Os AFRFB, dirigiram-se ao local onde deveria ser o estabelecimento sede da matriz da empresa importadora WHITE TIGER. Ao chegarem na recepção daquele estabelecimento os fiscais perceberam que na fachada havia apenas o nome REDFOX, nada indicando estar ali sediada a empresa WHITE TIGER. Após a advogada tomar ciência em um termo de intimação fiscal, os AFRFB

solicitaram a presença dos sócios da WHITE TIGER, porém a Sra. LIA informou que eles não se encontravam na empresa. Então os Auditores solicitaram à ilustre advogada que os conduzisse a uma visita às instalações da WHITE TIGER. A Sra. Lia atendeu o pedido e houve o deslocamento da recepção até uma grande sala onde se localizava o núcleo administrativo da REDFOX. Então, os fiscais pediram que a advogada os conduzisse a sede administrativa da WHITE TIGER. Contudo, a advogada respondeu que não teria ninguém na sede, naquele momento. Novamente, os fiscais insistiram que os levassem ao local exato onde estaria localizada a sede da WHITE TIGER, a mesma respondeu que não poderia leva-los porque não sabia onde era a sede da empresa. Os fiscais ainda perguntaram se havia algum empregado da empresa que pudessem conversar. A Sra. Lia respondeu que não. Diante de tantas negativas, os fiscais passaram a produzir um vídeo (DOC. VIDEO 01) que demonstrasse a ausência de qualquer instalação referente a empresa WHITE TIGER. A advogada ainda conduziu os fiscais aduaneiros ao depósito de mercadorias da REDFOX. Lá foi constatado que toda a mercadoria importada pela WHITE TIGER ficava ali depositada (DOC. VIDEO 04).

70. Diante da gravidade da situação encontrada pela fiscalização federal no dia 23 de maio de 2017, e por **não terem encontrado nenhum dos sócios ou empregados da WHITE TIGER**, a fiscalização compareceu novamente ao endereço onde deveria estar localizada a sede da WHITE TIGER, em **14 de junho de 2017**. Mais uma vez **os sócios da WHITE TIGER não foram encontrados**²². Contudo, dos quatro funcionários da WHITE TIGER, dois estavam no endereço e foram entrevistados pelos auditores fiscais, sendo tais entrevistas reduzidas a Termo (DOC. 01). As funcionárias entrevistadas foram as senhoras LYA CARLA HOLANDA DE MESQUITA (LYA) e LARA LARISSA MENEZES CARDOSO (LARA)²³.

71. A funcionária Lya apresentou-se como assistente de vendas. Embora tenha relatado que seu local de trabalho era o showroom da REDFOX (sala de exposição). Não havia na sala qualquer sinal que ali a funcionária desenvolvia suas atividades. Na verdade, a mesma estava, antes da entrevista, no interior da grande sala administrativa da REDFOX e quando terminou a entrevista, retornou para lá.

72. Ainda em relação à Sra. LYA, foi constatado no quadro "CONTROLE DE VENDAS-TELEVENDAS", dos funcionários da REDFOX o nome LYA. Ora, se a Sra LYA trabalha para a WHITE TIGER, por que seu nome estaria no quadro de controle de vendas dos funcionários da REDFOX?

73. A evidência é clara. A Sra. LYA CARLA HOLANDA DE MESQUITA, embora registrada como empregada da WHITE TIGER, desenvolve suas atividades laborais na área de vendas da REDFOX, para a REDFOX.

74. E para que não paire qualquer dúvida, não há registros de funcionária da REDFOX com nome ou sobrenome LYA, na data da diligência fiscal. Portanto, naquele endereço só há registro de trabalho da funcionária LYA, da WHITE TIGER.

75. Quanto a Sra. Lara Larissa, a mesma declarou que sua atividade na empresa era “importação”, o que encontra amparo no cadastro do Siscomex e nas DI verificadas.

76. A Sra. LARA foi admitida na WHITE TIGER em 01/04/2009 (DOC. 06). Após a alteração do quadro societário (junho de 2015) até 15 de janeiro de 2017, a mesma permaneceu como **única funcionária** da WHITE TIGER²⁴. Cabe salientar que quando intimada a apresentar a relação dos seus funcionários nos anos de 2015 a 2017, a fiscalizada simplesmente negou-se a entregar a relação de funcionários. Obviamente não era do interesse da fiscalizada que a fiscalização aduaneira conhecesse que a WHITE TIGER importou, nos anos de 2015²⁵ e 2016, mais de **R\$ 14.680.707,85**, em mercadorias estrangeiras, bem como faturou **R\$ 18.943.829,69**²⁶, em vendas, com apenas **uma funcionária**.

77. A lista de trabalhadores da WHITE TIGER informados na GFIP, inclusive com as respectivas datas de admissão, informa que os outros três funcionários que hoje encontra-se registrados, foram admitidos em janeiro e fevereiro de 2017 (DOC. 06).

78. Ainda foi ouvida a advogada LIA ANDRADE LOPES. Quando indagada quais as dependências físicas da empresa, respondeu que o escritório era a sala ao lado do auditório (showroom da REDFOX) e o galpão D o depósito. Foi perguntado também por que a fiscalização não pode ter acesso ao galpão D? A mesma respondeu que o funcionário detentor da chave não estava presente na empresa. Foi perguntado ainda o nome desse funcionário. A advogada respondeu MARCELO PEREIRA MENDES. Por fim, foi perguntado qual o motivo do não comparecimento dos funcionários MARCELO PEREIRA MENDES e MARIA THAYNA FELIPE AMORIM? A Sra. LIA respondeu que não sabia. (DOC. 01)

(...)

81. Em 19 de junho de 2017, os auditores fiscais retornaram ao endereço do estabelecimento matriz da WHITE TIGER para entrevistar os outros dois funcionários não encontrados nas últimas duas diligências anteriores²⁷. Mais uma vez não encontraram nenhum dos sócios da WHITE TIGER. Os

funcionários MARCELO PEREIRA MENDES e MARIA THAYNA FELIPE AMORIM foram ouvidos e suas respostas foram reduzidas a termo (DOC. 01)²⁸.

82. Dentre outras respostas, o Sr. Marcelo P. Mendes, respondeu que trabalhava na limpeza e conservação do galpão D. Disse que ninguém mais trabalha no galpão D. Informou que sua chefe imediata é a Sra. LARA LARISSA. Disse ainda que não conhecia a sócia administradora HIGLETISA GOMES DE MEIRA, mas tão somente o Sr. Daniel (DENG JINGWEI). Curiosamente, apesar de ser o único a trabalhar no galpão D, e tendo uma das duas chaves que o abrem, quando perguntado onde estavam localizadas as últimas mercadorias que adentraram no galpão, o Sr. MARCELO disse que não sabia.

83. Quanto à Sra. MARIA THAYNA, dentre outras respostas, também informou que não conhecia a sócia administradora HIGLETISA G. MEIRA, tão somente o Sr. DANIEL (DENG JINGWEI); disse que sua chefe imediata era a Sra. LARA LARISSA; informou que sua função era Auxiliar de Administração e detalhou que arquivava documentos, correspondências, atendia ligações telefônicas etc.

V - DA ANÁLISE DAS DILIGÊNCIAS FISCAIS REALIZADAS

84. Nas três diligências fiscais, no endereço do estabelecimento da importadora WHITE TIGER, não foi possível encontrar nenhum dos sócios da empresa. Na verdade, até a presente data, mesmo intimados e reintimados a comparecer à Alfândega, não houve comparecimento dos mesmos. É definitivamente incomum os sócios de uma empresa proprietária de mercadorias importadas (que estão retidas em zona primária pela RFB), evitarem por sucessivas vezes a fiscalização aduaneira. Deixando evidenciar falta de interesse pelas mercadorias ou receio de apresentar-se à Fiscalização Aduaneira ou ambos.

85. No dia **23 de maio**, na diligência que resultou no Termo de Constatação nº 002, a fiscalização não conseguiu ver a sede da WHITE TIGER, mesmo estando no endereço constante no Sistema CNPJ. A representante da WHITE TIGER²⁹, que recebeu os auditores fiscais na recepção da empresa REDFOX, não soube onde se localizava as instalações da sede da empresa ou onde estavam localizados seus sócios proprietários e funcionários, sendo que a mesma cumpre expediente diariamente naquele endereço (DOC. 01). O motivo do posicionamento da advogada, Sra. LIA ANDRADE LOPES, só se tornou claro para os auditores fiscais, quando da diligência do dia **14 de junho**. Neste dia a ilustre advogada informou aos mesmos que o showroom da REDFOX era o escritório da WHAT TIGER. A **figura 17** é uma foto tirada no dia 23 de maio de 2017, do showroom da REDFOX, enquanto a **figura 18** é uma foto do mesmo showroom em 14 de junho de 2017.

(...)

Ou seja, no dia 23 de maio, não havia nada que se pudesse identificar como o escritório e instalação sede de uma empresa que importa milhões de dólares anuais em peças e acessórios de motocicletas. Contudo, em 14 de junho, o máximo que conseguiram fazer para tentar ludibriar a fiscalização aduaneira foi mobiliar com quatro mesas, três terminais de computadores e uma impressora³⁰, o showroom da REDFOX. Como vemos ainda na **figura 17**, acima³¹, o “escritório” da WHITE TIGER nada mais é que o showroom da REDFOX, esta notadamente a real importadora das mercadorias

(...)

96. Com relação ao depósito de mercadorias da WHITE TIGER, o galpão D, os auditores fiscais não conseguiram averiguá-lo no dia **14 de junho de 2017**, devido a alegação de não se ter a chave de acesso do referido galpão. Contudo, a fiscalização aduaneira já esteve no galpão D, em datas anteriores com o objetivo de verificar o estoque de cosméticos³⁸.

97. Os vídeos gravados com o smartphone de um dos auditores fiscais mostram claramente que em 01/09/2016 e 17/04/2017 (DOC. VIDEOS 02 e 03), todas as mercadorias em estoque no galpão D eram os COSMÉTICOS (DOC. 16) oriundos da devolução de mercadorias da empresa LUMIER COMÉRCIO DE COSMÉTICOS E PERFUMARIA LTDA-EPP (LÓCEAN)³⁹ cujo sócio administrador é o Sr. ZOU YU, também sócio administrador da REDFOX.

98. Não se pode deixar de observar que há fitas adesivas da REDFOX em algumas caixas que foram abertas (LÓCEAN) e que estão no depósito da WHITE TIGER.

(...)

99. Curiosamente, no dia **19 de junho de 2017**, cinco dias após a fiscalização ter seu acesso impossibilitado ao galpão D, foi constatado que havia na última prateleira novas mercadorias no tal galpão, notadamente peças e acessórios de motocicletas identificados pela marca REDFOX. A WHITE TIGER quis fazer crer que no seu depósito⁴⁰, onde **não há** profissionais como **Almoxarife, estoquista, repositor, conferente, operador de máquina/equipamento**, etc, há atividades de recebimento, conferência, movimentação e controle de entrada/ saída das mercadorias importadas. A fiscalização entende que essa foi mais uma inócua tentativa de demonstrar a existência de fato da WHITE TIGER.

100. A WHITE TIGER, só em 2017, importou mais de **500 toneladas** de mercadorias⁴¹. Mas, não tem pessoal para sua logística de estoque de mercadorias. Porém, separado apenas por uma parede modular, encontra-se o galpão de estoque da REDFOX. Esta sim, detentora de pessoal e material para uma satisfatória logística de estoque.

101. A Fiscalização aduaneira, no item 5 do Termo de Intimação Fiscal nº 004, questionou sobre quem tinha feito o descarregamento da mercadoria importada para o depósito da WHITE TIGER. A fiscalizada respondeu que foram capatazes autônomos. Mas, quando a fiscalização inquiriu para que fossem informados os nomes e os CPF dos capatazes autônomos que fizeram o transporte da mercadoria importada do caminhão para o depósito da empresa, a WHITE TIGER informou:

Não possui nome e CPF dos capatazes autônomos referidos em outras respostas, pois a contratação deles é feita de maneira informal, com eles sendo pagos em dinheiro ao fim do serviço.

Figura 27

102. Os vídeos dos dias 01/09/2016⁴² e de 17/04/2017⁴³, mostram que no galpão D não havia mercadorias da marca REDFOX.

103. Pelo constatado nas diligências realizadas, concluiu a fiscalização aduaneira que o galpão D, “alugado” pela WHITE TIGER não era usado para depositar mercadorias importadas destinadas à REDFOX, mas, tão somente, como depósito dos cosméticos devolvidos pela empresa do mesmo grupo econômico, LUMIER. O que é razoável, haja vista a WHITE TIGER não ter pessoal nem material para administração e logística do considerável estoque de mercadorias que importa. Enquanto que a REDFOX tem estrutura e condição para tal. E ainda, a WHITE TIGER não conseguiu comprovar que as mercadorias importadas eram descarregadas no seu depósito, haja vista não ter funcionários para tal mister e não saber identificar os alegados capatazes autônomos contratados.

104. Em suma, neste subtítulo verificou-se que o escritório que presta serviços contábeis à REDFOX e a WHITE TIGER trata de tema comum à importação de mercadorias com a advogada, os sócios e os funcionários dessas empresas. Tal fato demonstra claramente que para a assessoria contábil não há distinção entre as mesmas.

105. Constatou-se que o tal escritório da WHITE TIGER não passa de mera fachada na tentativa de justificar à Fiscalização Federal a existência de fato do estabelecimento importador. E ainda, que a REDFOX é a empresa que comanda o grupo econômico de fato constituído por REDFOX, WHITE TIGER e LUMIER.

VI - DOS PATRIMÔNIO DOS SÓCIOS

HIGLETISA GOMES DE MEIRA:

106. Na DIRPF-2015, a Sra. HIGLETISA GOMES DE MEIRA declara ter recebido **R\$ 1.987,54**, da REDFOX e ter ganho **R\$ 19.642,00**, como profissional liberal ou autônomo (natureza da ocupação 11). Declara ainda, bens e direitos no valor de **R\$ 37.000,00**, dinheiro em espécie em 31/12/2014.

(...)

107. Na DIRPF-2016, a sócia da WHITE TIGER, Sra. HIGLETISA, declara que no ano de 2015 obteve rendimentos de trabalho **não assalariado** no valor total de **R\$ 21.199,00**. Foi nesse ano que declara ter adquirido duas empresas:

- a. WHITE TIGER, em 30/04/2015, pagamento futuro, pelo valor de **R\$ 20.932,00** (Dívidas e Ônus Reais). Não pode ser desconsiderado que a WHITE TIGER obteve receita operacional bruta nos anos de 2014 e 2015 de **R\$ 15.853.718,54** e **R\$ 16.116.236,67**, respectivamente.

Imperioso registrar que, no mínimo⁴⁴, o saldo bancário total das contas da WHITE TIGER nos bancos: Banco do Brasil, Santander e HSBC/Bradesco em 30/04/2015, era de **R\$ 231.998.82**.

- b. ALIBABA COMÉRCIO DE MOTOS LTDA, comprada por R\$ 40.000,00. A declarante **não informa** na DIRPF-2016, de onde saíram os recursos para aquisição dessa empresa. Não consta, também, dívidas e ônus reais para essa aquisição patrimonial. Registre-se que em 2015 o Sr. ZHOU YU era o sócio administrador da ALIBABA.

- c. A Sra. Higletisa, declarou em sua **DIRPF-2017**, que em 31 de dezembro de 2016, tinha como patrimônio **R\$ 109.774,00. Tudo em quotas** das empresas WHITE TIGER (R\$ 69.774,00) e ALIBABA COMÉRCIO DE MOTOS (R\$ 40.000,00). A sócia da WHITE TIGER também não declarou ter auferido rendimentos no ano de 2016.
- d. Em 22/08/2017, a fiscalizada apresentou um comprovante de depósito em conta corrente, em dinheiro, no valor de **R\$ 20.182,50**, datado de 17/06/2016. A conta do beneficiário é do sócio chinês da REDFOX e ex-sócio da WHITE TIGER, Sr. ZHANG LIAN. Com isso, o sujeito passivo quer nos fazer crer, que a Sra. HIGLETISA GOMES DE MEIRA, quitou sua dívida pela compra da WHITE TIGER. Contudo, como a referida senhora realizou tal pagamento se só declarou **R\$ 12.000,00**, em dinheiro em espécie em 31/12/2015, não declarou qualquer rendimento em 2016, não declarou empréstimo em dívidas e ônus reais em 2016 e ainda, não alienou patrimônio em 2016?

(...)

- e. A Sra. HIGLETISA GOMES DE MEIRA, **não compareceu** a Alfândega da Receita Federal quando regularmente intimada e reintimada, bem como nunca foi encontrada no estabelecimento comercial que lhe pertence, qual seja, WHITE TIGER. Diante disso, a fiscalização não pode fazer diversas indagações que ajudariam a melhor esclarecer os fatos narrados neste relatório.
- f. Por fim, **não é crível** uma empresa que, em 2015, faturou **R\$ 16.116.236,67**, com **ativo circulante de R\$ 3.050.078,47**, inclusive com **saldo bancário** na data da negociação de **R\$ 231.998,82**, ter sido **comprada com pagamento a posteriori**, por apenas **R\$ 20.932,35** (69.774 x R\$ 0,30).

DENG JINGWEI:

108. Na **DIRPF-2013**, ano calendário 2012, do Sr. DENG JINGWEI, verificamos que o mesmo recebeu **R\$ 31.500,00**, de rendimentos tributáveis da REDFOX COMERCIO DE VEÍCULOS E PEÇAS – CNPJ 10.603.887/0001-66, atuando na função de gerente ou supervisor de empresa (código ocupacional 130). Em 31/12/2012, nada declarou em bens e direitos.

(...)

109. Na **DIRPF-2014**, ano calendário 2013, do Sr. DENG JINGWEI, verificamos que o mesmo recebeu **R\$ 45.598,99**, de rendimentos tributáveis da REDFOX COMERCIO DE VEÍCULOS E PEÇAS – CNPJ 10.603.887/0001-66, atuando na função de gerente ou supervisor de empresa (código ocupacional 130). Em 31/12/2013, nada declarou em bens e direitos.

(...)

110. Na **DIRPF-2015**, ano calendário 2014, do Sr. DENG JINGWEI, verificamos que o mesmo recebeu **R\$ 47.565,48**, de rendimentos tributáveis da REDFOX COMERCIO DE VEÍCULOS E PEÇAS – CNPJ 10.603.887/0001-66, atuando na função de gerente ou supervisor de empresa (código

ocupacional 130). Em 31/12/2013, nada declarou em bens e direitos. Já em 31/12/2014, declarou apenas saldo bancário de **R\$ 10.887,58**.

(...)

111. Na **DIRPF-2016**, ano calendário 2015⁴⁵, do Sr. DENG JINGWEI, verificamos que o mesmo recebeu **R\$ 53.183,46**, de rendimentos tributáveis da REDFOX COMERCIO DE VEÍCULOS E PEÇAS – CNPJ 10.603.887/0001-66, atuando na função de gerente ou supervisor de empresa (código ocupacional 130). Em 31/12/2015, nada declarou em bens e direitos, **anulando assim o saldo bancário de R\$ 10.887,58** de 31/12/2014. Também não há informações sobre dívidas e ônus reais para este ano de 2015.

(...)

112. Portanto, o Sr. DENG JINGWEI não declarou em sua DIRPF-2016 que adquiriu a empresa WHITE TIGER COMÉRCIO DE AUTOPEÇAS, VEÍCULOS E COSMÉTICOS LTDA, no ano de 2015.

113. Na **DIRPF-2017**, o Sr. DENG JINGWEI declara ter recebido salário de **R\$ 58.541,43**, da REDFOX, no ano de 2016.

114. Contudo, em sua declaração de bens e direitos na **DIRPF-2017**, o Sr. DENG JINGWEI, ignorando o que havia declarado na DIRPF-2016 (bens e direitos em 31/12/2015 com **saldo ZERO**) e com atraso de um ano, informa a aquisição das quotas das empresas WHITE TIGER por **R\$ 69.775,00** e ALIBABA por **R\$ 160.000,00**, no ano de **2015**. O declarante informa ainda um saldo de poupança que passou de **R\$ 61.566,47**, em 31/12/2015, para **R\$ 239.650,75**, em 31/12/2016. O saldo final na declaração de bens e direitos na DIRPF-2017, foi de **R\$ 469.425,75**.

(...)

115. O Sr. DENG JINGWEI informa na DIRPF-2017, que teve, no ano de 2015, uma variação patrimonial positiva de **R\$ 280.453,89 (R\$ 291.341,47- R\$ 10.887,58)**, com um rendimento de trabalho assalariado anual bruto de **R\$ 53.183,46**. Tal variação patrimonial **não tem origem declarada**.

116. O Sr. DENG JINGWEI informa que teve, no ano de 2016, uma variação patrimonial positiva de **R\$ 178.084,28**, devida ao saldo financeiro em poupança (R\$ 239.650,75 - R\$ 61.566,47). O rendimento de trabalho assalariado anual bruto foi de **R\$ 58.541,43**.

117. Não foram declarados em suas DIRPF de 2013 a 2017 quaisquer recebimentos de **dividendos** ou **pró-labores** por parte de dos sócios da WHITE TIGER.

118. Devido ao incremento INJUSTIFICADO do patrimônio (bens e direitos) nos anos de 2015 e 2016, o Sr. DENG JINGWEI evidenciou **variação patrimonial a descoberto** nesse período.

119. Não consta declarado em DIRPF, a **origem** dos recursos que viabilizaram a aquisição das empresas WHITE TIGER e ALIBABA por parte do Sr. DENG JINGWEI, bem como dos **R\$ 239.650,75** de **saldo** de poupança no Banco do Brasil, em 31/12/2016.

120. Registre-se que no período de entrega da DIRPF-2017, o Sr. DENG JINGWEI já estava ciente da interrupção do despacho das mercadorias importadas pela WHITE TIGER.

121. Em suma e levando em consideração as informações fornecidas nas DIRPF 2013 a DIRPF 2017, verificamos que o Sr. DENG JINGWEI **não demonstrou ter capacidade econômica/financeira para ter adquirido as empresas WHITE TIGER e ALIBABA no ano de 2015**.

VII - DAS DECLARAÇÕES DE IMPORTAÇÃO (DIs)

122. Verificaremos o fluxo financeiro do pagamento e dos impostos incidentes na importação das mercadorias constantes nas Declarações de Importação (DI) nº **17/0014287-0**, **17/0030041-7**, **17/0053209-1**, **17/0104360-4**, **17/0143554-5**, **17/0153992-8** e **17/0463677-0**.

(...)

125. Verificamos que em todas as importações amparadas pelas DIs analisadas, houve conclusiva participação da REDFOX no **pagamento ao exportador estrangeiro** das mercadorias e no **pagamento dos impostos** incidentes nas importações.
126. Quanto as DI já desembaraçadas também conclui-se que os recursos utilizados nessas operações de importação também foram oriundos da REDFOX, conforme comprovado pela origem das transferências bancárias que abasteceram as contas-correntes da WHITE TIGER no Banco do Brasil, agência 3474, c/c 24048-6, no Bradesco, agência 2367, c/c 1020-0 e Banco Santander, agência 0932, c/c 1300006961, vide **DEMONSTRATIVOS DE RECURSOS RECEBIDOS PELA WHITE TIGER – ORIGEM REDFOX (DOCs. 08, 09, 10 e 11)**, cujos montantes de ingressos de recursos da REDFOX somam: Ano 2013 = R\$13.379.925,35 (Banco do Brasil); ano 2014 = R\$14.500.000,00 (Banco do Brasil), R\$330.000,00 (Banco Santander); ano 2015 = R\$14.905.000,00 (Banco do Brasil), R\$1.784.000,00 (Banco Santander); ano 2016 = R\$8.834.000,00 (Banco do Brasil), R\$2.153.000,00 (Banco Santander), R\$793.000,00 (Banco Bradesco) e ano 2017 (de 26/janeiro a 02/fevereiro) = R\$1.724.000,00 (Banco do Brasil), R\$5.711.000,00 (janeiro a 01/06/2017), (Banco Santander) e R\$4.524.500,00 (janeiro a maio) (Banco Bradesco). Esses recursos totalizam quase a integralidade dos ingressos de recursos na conta-corrente da empresa importadora WHITE TIGER, significando valores de **dez a quinze milhões de reais por ano**. E essas transferências bancárias, realizadas pela REDFOX para a WHITE TIGER e desta para os fornecedores estrangeiros e pagamentos dos encargos de importações (taxas, impostos, ...) tem como pessoa física comum o Sr. ZHOU YU, sócio administrador/responsável legal da REDFOX e procurador da WHITE TIGER perante as instituições financeiras nas quais possui contas bancárias, haja vista a procuração que lhe foi outorgada pela representante legal, formal, da WHITE TIGER, com amplos e ilimitados poderes. Com isso se explica porque lhe foram outorgados amplos e irrestritos poderes pela WHITE TIGER. Porque a mesma simplesmente não existiria sem os recursos provenientes da REDFOX. Registre-se ainda os valores de contratos de câmbio em 2015 no total de R\$8.534.617,20; ano 2016, total de R\$4.272.262,52 e R\$984.272,57 no ano de 2017, conforme DEMONSTRATIVO DE LIQUIDAÇÃO DE CONTRATOS DE CÂMBIO – 27/11/2014 a 13/01/2017, Banco Santander, agência 0932, c/c 130006961 (DOC. 11). Dito de outra forma, a WHITE TIGER só existiu para servir de INTERPOSTA pessoa jurídica nas operações de importação destinadas a abastecer o Estoque de mercadorias para revenda da REDFOX. E qual a razão desse artifício fraudulento, dessa simulação? Dispõe o Regulamento do Imposto sobre Produto Industrializado (DECRETO Nº 7.212, DE 15 DE JUNHO DE 2010) – RIPI/2010, em seus artigos 2º; 9º, incisos I, II, III, IX, XV e §§1º, 2º e 3º; 24, inciso III; 27, incisos III e IV; 30; 35, inciso II e art. 226, inciso V:
- (...)
127. Conforme estabelece a legislação supra citada, o claro objetivo da empresa adquirente foi reduzir o pagamento do Imposto sobre Produto Industrializado (IPI), devido no momento da primeira revenda no atacado das mercadorias importadas (todos produtos industrializados, sujeitos ao IPI). Isso fica cristalino, ao analisarmos as planilhas de custos e de preços de vendas dos produtos importados DOCs. 20, 21, 22 e 23, em dois momentos: i) Vendas ou transferências da mercadorias pela WHITE TIGER para a REDFOX; ii) Vendas da REDFOX para seus clientes. Nas planilhas citadas demonstramos que as diferenças dos preços praticados pela REDFOX nas vendas para seus clientes (valores sobre os quais deveria ter sido calculado o IPI na condição de estabelecimento equiparado a industrial – a REDFOX é a real adquirente dos produtos importados), em relação aos preços de entrada desses produtos em seus Estoques (“Venda” da WHITE TIGER para a REDFOX) variam de 86% a 804%. Isso implica na sonegação do IPI sobre esse Valor agregado. Este o real motivo da “engenharia” empresarial do Sr. ZHOU YU, CPF: 669.006.383-68, Sócio-Administrador da empresa REDFOX. Esse nível de sonegação fiscal lhe garantiu uma vantagem competitiva no custo proporcional à variação de preço entre o preço praticado com seus clientes e o preço que recebe da WHITE TIGER. O preço unitário da nota fiscal da WHITE TIGER para a REDFOX corresponde aproximadamente ao custo de importação da mercadoria. Para comprovar esse fato, pegamos aleatoriamente os produtos da DI

15/0614545-2, Adição 001, NCM 70091000, produtos códigos 87080H1200 e 87080H2303, Espelho Retrovisor para Moto, quantidades 1500 e 360 unidades, Valor CIF USD1.412,43, correspondente a R\$4.531,36 (Taxa câmbio = 3,2080); Tributos (II+IPI+PIS+COFINS Importação) correspondem a R\$2.093,74; ICMS Importação igual a R\$1.356,95. Total custo da adição igual a R\$7.981,77. Esse valor de custo da adição (R\$7.981,77), dividido pela soma das quantidades de produtos da adição (1500 + 360 = 1.860 unid), nos dá um custo unitário de importação de R\$4,2912. A nota fiscal (NFe) compatível com a data de desembaraço (06/04/2015) é a de nº 8313, de 10/04/2015. E o preço unitário de "Venda" da WHITE TIGER para a REDFOX foi de R\$4,29. O mesmo ocorre para a DI/ADIÇÃO 15/075831-4/008, produto Jogo de rolamentos..., cujo custo unitário de importação foi R\$2,53 e o preço unitário de "venda" para a REDFOX foi de R\$2,60 (NFe nº3823, de 20/04/2015). Para averiguar os demais custos de importação x preços de vendas da WHITE TIGER para a REDFOX, basta dividir o valor (CUSTO ESTIMADO) da última coluna da Tabela de Cálculo do Custo dos Produtos – Por NCM (DOC. 23) pela respectiva Quantidade de produto constante da Adição/NCM (DOC. 13-Extratos das DI) e cotejá-lo com o valor unitário da NFe com data de emissão compatível com a data do desembaraço da DI (NFe constante do DOC. 20-Tabela Comparativa de Preço de Venda).

128. Com esse artifício fraudulento, essa simulação, o real adquirente conseguia uma grande vantagem competitiva perante a concorrência, a medida em que não recolhia o IPI na revenda dos produtos no mercado interno sobre a integralidade do **Valor agregado** ao produto (Preço de venda praticado pela REDFOX, menos Custo de Importação). Recolheu apenas, através da pessoa jurídica interposta, WHITE TIGER, sobre o **Valor agregado** correspondente ao **Custo da importação (-)** menos o **Valor Aduaneiro**, conforme DOC. 25. E o fato da interposta WHITE TIGER não existir de fato, não ter qualquer patrimônio imobilizado, é também uma estratégia para inviabilizar qualquer tentativa de recuperação de crédito tributário por ventura constituído pela Fazenda Pública, visto que patrimônio não há, nem da empresa e nem dos sócios, em montante compatível com o volume de recursos utilizados em suas operações comerciais.

(...)

VIII - DAS EVIDÊNCIAS DO GRUPO ECONÔMICO DE FATO – REDFOX

132. Embora já esteja fartamente demonstrada a inexistência de fato da importadora WHITE TIGER, quer pela falta de capacidade operacional, quer pela insubsistência financeira para realizar as operações de importação por conta própria, enfatizamos vários outros elementos que corroboram essa condição de hipossuficiência ativa e a ligação umbilical entre as empresas WHITE TIGER, LUMIER e REDFOX, quais sejam:

- a) Há um contrato de locação entre a empresa REDFOX e WHITE TIGER, datado de 02/06/2016 (DOC. 02). De acordo em esse contrato, deveria existir no endereço indicado duas instalações que por dedução lógica seria a sede da WHITE TIGER e um depósito de mercadorias importados (letra A e D). Ocorre que a fiscalização, em diligência fiscal, nada encontrou no local que indicasse haver, de fato, uma sala, escritório ou qualquer instalação destinada a sede da empresa. Contudo, a instalação indicando a letra D, foi encontrada e é onde está instalado o depósito de mercadorias da empresa.

(...)

- b) Há um contrato de locação entre a empresa REDFOX e LUMIER, datado de 02/06/2016 (DOC. 02). De acordo em esse contrato, deveria existir no endereço indicado a sede da LUMIER. Ocorre que a fiscalização, em diligência fiscal, nada encontrou no local que indicasse haver uma dependência, sala, escritório ou qualquer instalação da LUMIER.

(...)

- c) As sedes das empresas WHITE TIGER COMÉRCIO DE AUTOPEÇAS, VEÍCULOS E COSMÉTICOS LTDA, REDFOX COMERCIO DE VEÍCULOS E PEÇAS LTDA e LUMIER COMERCIO DE COSMÉTICOS E PERFUMARIA LTDA, estavam no mesmo endereço, confundindo-se como uma só instalação, sem separação alguma, sem indicação, sem sinalização que indicasse a existência de outra empresa que não fosse a REDFOX.
- d) A empresa LUMIER utiliza o galpão “D” para o depósito de suas mercadorias em estoque (e as que estão com prazo de validade vencidas), e cujo contrato de locação tem como locatário a WHITE TIGER e como locador a REDFOX. Este imóvel na verdade é um só, havendo apenas uma divisão interna parcial.
- e) O Sr. ZHOU YO é sócio administrador das empresas REDFOX e LUMIER, além de deter procuração para movimentar as contas bancárias da WHITE TIGER, conforme trecho abaixo recortado da procuração pública lavrada no Cartório Martins, Comarca de Fortaleza/CE.
- (...)
- f) O Sr. ZHOU YO reside no mesmo endereço da sócia da WHITE TIGER, Sra. HIGLETISA GOMES DE MEIRA.
- g) Na ficha cadastral da WHITE TIGER no Banco Santander, item 8 (VÍNCULO ADMINISTRATIVO), consta o nome do Sr. ZHOU YU e da Sra. HIGLETISA desde, pelo menos, 27/11/2015⁵⁵ – data da última atualização cadastral (DOC. 03).
- (...)
- h) Vemos também, neste mesmo documento cadastral bancário, em seu item 11. GRUPOS, que a WHITE TIGER afirma para o Banco Santander que está ligada à REDFOX, conforme recorte abaixo.
- (...)
- i) Como já mencionado anteriormente neste relatório, Sr. ZHOU YU obteve procuração pública, em 23/05/2016 (outorgante HIGLETISA GOMES DE MEIRA), para alterar o nome da empresa WHITE TIGER, quando esta já não lhe pertencia.
- j) Os sócios DENG JINGWEI e HIGLETISA GOMES DE MEIRA não demonstraram capacidade econômica e financeira para adquirirem a empresa WHITE TIGER. Sendo que o sócio chinês era funcionário do chinês Sr. ZHOU YU, e a sócia brasileira reside no mesmo endereço do Sr. ZHOU YU.
- k) Os funcionários da WHITE TIGER trabalham na REDFOX, para a REDFOX.

Em suas conclusões a fiscalização descreve as infrações apuradas (fls. 5.561/5.565)

IX - DAS INFRAÇÕES À LEGISLAÇÃO ADUANEIRA

133. As operações realizadas entre a REDFOX, a WHITE TIGER e o exportador estrangeiro SINCERITY INTERNATIONAL GROUP (H.K.) LIMITED, caracterizam uma **operação por conta e ordem de terceiros**⁵⁶. Porém ilícita, visto que não observou os critérios estabelecidos nos normativos que regem a matéria, notadamente, as Instruções Normativas nº 225 e nº 247, ambas de 2002.
134. A fim de disciplinar essa prestação de serviços de importação, a SRF, no uso da atribuição que lhe foi conferida pelo inciso I do artigo 80 da Medida Provisória 2.158-35, de 2001, e pelo artigo 16 da Lei 9.779, de 1999, editou a Instrução Normativa (IN) SRF nº 225, de 2002, que estabelece requisitos e condições para a atuação de pessoas jurídicas importadoras em operações procedidas por conta e ordem de terceiros e a IN SRF nº 247, de 2002, que estabelece, entre outros, obrigações acessórias, tanto para as empresas importadoras por conta e ordem, quanto para as empresas adquirentes.

135. Para que seja **considerada regular**, a prestação de serviços de **importação realizada por uma empresa por conta e ordem** de uma outra, ambas as empresas devem atender a determinados requisitos, condições e obrigações tributárias acessórias previstos na legislação.
136. A importação por conta e ordem de terceiro é um serviço prestado por uma empresa – a importadora –, a qual promove, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadorias adquiridas por outra empresa – a adquirente –, em razão de contrato previamente firmado, que pode compreender ainda a prestação de outros serviços relacionados com a transação comercial, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial (art. 1º da IN SRF nº 225/02 e art. 12, § 1º, I, da IN SRF nº 247/02).
137. Assim, na importação por conta e ordem, embora a atuação da empresa importadora possa abranger desde a simples execução do despacho de importação até a intermediação da negociação no exterior, contratação do transporte, seguro, entre outros, o importador de fato é a adquirente, a mandante da importação, aquela que efetivamente faz vir a mercadoria de outro país, em razão da compra internacional; embora, nesse caso, o faça por via de interposta pessoa – a importadora por conta e ordem –, que é uma mera mandatária da adquirente.
138. Em última análise, é a adquirente que pactua a compra internacional e dispõe de capacidade econômica para o pagamento, pela via cambial, da importação. Entretanto, diferentemente do que ocorre na importação por encomenda, a operação cambial para pagamento de uma importação por conta e ordem pode ser realizada em nome da importadora ou da adquirente, conforme estabelece o Inciso III, do Art. 109 da Circular 3.691/2013 do Banco Central do Brasil (Bacen).
139. Dessa forma, mesmo que a importadora por conta e ordem efetue os pagamentos ao fornecedor estrangeiro, antecipados ou não, não se caracteriza uma operação por sua conta própria, mas, sim, entre o exportador estrangeiro e a empresa adquirente, pois dela se originam os recursos financeiros.
140. Para que uma operação de importação por conta e ordem de terceiro seja realizada de forma perfeitamente regular, é necessário, antes de tudo, que tanto a empresa adquirente quanto a empresa importadora sejam habilitadas para operar no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex), nos termos da IN SRF nº 650, de 2006.
141. Dessa forma, além de providenciar a sua própria habilitação, a pessoa jurídica que contrata empresa para operar por sua conta e ordem deve apresentar, à unidade da SRF com jurisdição para fiscalização aduaneira sobre o seu estabelecimento matriz, cópia do contrato de prestação dos serviços de importação firmado entre as duas empresas (adquirente e importadora), caracterizando a natureza de sua vinculação, a fim de que a contratada seja vinculada no Siscomex como importadora por conta e ordem da contratante, pelo prazo previsto no contrato.
142. A fim de promover o despacho aduaneiro das mercadorias importadas, conforme determina o artigo 3º da IN SRF nº 225/02, as seguintes condições também deverão ser atendidas:
- Ao elaborar a declaração de importação (DI), o importador, pessoa jurídica contratada, deve indicar na ficha “importador” da DI o número de inscrição da empresa adquirente no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ);
 - O conhecimento de carga correspondente deve estar consignado ou endossado ao importador contratado, o que lhe dará direito a realizar o despacho aduaneiro e retirar as mercadorias do recinto alfandegado; e
 - A fatura comercial deve identificar o adquirente da mercadoria, ou seja, contra ela devem ser faturadas as mercadorias, pois a fatura deve refletir a transação efetivamente realizada com o vendedor ou o transmitente das mercadorias.
143. Além do exposto acima, nos termos dos arts. 86 e 87 da IN SRF nº 247/02, a pessoa jurídica importadora deverá, entre outros:
- Emitir, na data em que se completar o despacho aduaneiro, nota fiscal de entrada das mercadorias, informando, entre outros, em linhas separadas, o valor de cada tributo incidente na importação;
 - Evidenciar em seus registros contábeis e fiscais que se trata de mercadorias de propriedade de terceiros, registrando, ainda, em conta específica, o valor das mercadorias importadas por conta e ordem de terceiros, pertencentes aos respectivos adquirentes; e
 - Emitir, na data da saída das mercadorias de seu estabelecimento e obrigatoriamente tendo como destinatário o adquirente da importação:

- a) Nota de saída, na qual conste, entre outros: o valor das mercadorias, acréscido dos tributos incidentes na importação; o valor do IPI calculado; e o destaque do ICMS; e
 - b) Nota fiscal de serviços, pelo valor dos serviços prestados ao adquirente, constando o número das notas fiscais de saída das mercadorias a que correspondem esses serviços.
144. Caso o adquirente determine que as mercadorias sejam entregues em outro estabelecimento, nos termos do artigo 88 da IN SRF nº 247/02, devem, ainda, ser observados os seguintes procedimentos:
- a) A pessoa jurídica importadora deve emitir nota fiscal de saída das mercadorias para o adquirente; e
 - b) O adquirente deve emitir nota fiscal de venda para o novo destinatário, com destaque do IPI, com a informação, no corpo da nota fiscal, de que a mercadoria deverá sair do estabelecimento da importadora, bem assim com a indicação do número de inscrição no CNPJ e do endereço da pessoa jurídica importadora.
145. Além da observância dos requisitos, condições e obrigações tributárias acessórias anteriormente elencados, é importante frisar que, na importação por conta e ordem de terceiro, o fato de o importador, na qualidade de mandatário do adquirente, registrar a declaração de importação (DI) em seu nome não caracteriza uma operação própria, mas, sim, por ordem do adquirente, do mandante, que o contratou para tal fim.
146. Ainda que o importador recolha os tributos incidentes na importação ou venha a efetuar pagamentos ao fornecedor estrangeiro, com recursos financeiros fornecidos pelo adquirente (como adiantamento ou acerto de contas) para a operação contratada, a empresa contratante é a real adquirente das mercadorias importadas e não a empresa contratada, que é, nesse caso, uma mera prestadora de serviços.
147. Embora seja a importadora que promova o despacho de importação em seu nome e efetue o recolhimento dos tributos incidentes sobre a importação de mercadorias (II, IPI, Cofins-Importação, PIS/Pasep-Importação e Cide-Combustíveis), é a adquirente – a mandante da operação de importação – aquela que efetivamente faz vir a mercadoria de outro país, em razão da compra internacional.
148. Adicionalmente, deve-se ressaltar que, mesmo que o importador e o adquirente não contabilizem corretamente a operação por conta e ordem efetivamente realizada, nem cumpram com todos os requisitos e condições estabelecidos na legislação que trata desse assunto, ainda assim, **o real adquirente das mercadorias será o responsável solidário pelas obrigações fiscais geradas pela importação efetivada, por força da presunção legal expressa no artigo 27 da Lei 10.637, de 2002, em virtude de que dela são os recursos utilizados na operação.**
149. A inobservância desses requisitos e condições pode acarretar, ainda, desde o lançamento de ofício dos tributos e acréscimos legais eventualmente devidos até o **perdimento das mercadorias** importadas.⁵⁷
150. No caso em tela, a importadora WHITE TIGER e a real adquirente REDFOX não tiveram mínima preocupação de atender as determinações legais fartamente disciplinadas nos normativos acima citados.
151. As DI registradas pela WHITE TIGER, não fazem qualquer referência ao real adquirente REDFOX. Mesmo a WHITE TIGER afirmando ser importador exclusivo da REDFOX, importar as peças e acessórios de motocicleta já acondicionada em caixas com a marca REDFOX, vender mais de 93% das mercadorias diretamente à REDFOX e, por fim, ser diretamente financiada (a título de “antecipação de cliente REDFOX”) pela REDFOX, a importadora agiu como se tivesse realizando uma importação comum, para consumo e informando **importações próprias** nas declarações de importação (DI).
152. De acordo com a Instrução Normativa nº 680/2006, em seu Anexo Único, item 4, define a “Caracterização da Operação” como aquela que informa à fiscalização aduaneira se a importação é PRÓPRIA ou POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS. No caso, em todas as DI, a WHITE TIGER informou no campo “Caracterização da Operação”, a importação como “IMPORTAÇÃO PRÓPRIA”.

153. Os campos "Importador" e "Adquirente da Mercadoria" estão preenchidos com o CNPJ e o NOME da WHITE TIGER. Para refletir a realidade da operação comercial, o campo "Adquirente da Mercadoria" deveria estar preenchido com o CNPJ e NOME da REDFOX.
154. As Faturas Comerciais emitidas pelo exportador estrangeiro deveriam identificar o real adquirente das mercadorias. Aquele que efetivamente paga pelas mercadorias. Contudo, as Faturas Comerciais que amparam as mercadorias importadas identificam a WHITE TIGER como adquirente das mercadorias (DOC. 13B).
155. Não havia contrato de prestação de serviços de importação de mercadorias nos registros da RFB entre WHITE TIGER e a REDFOX. Ainda que houve tal contrato, este deveria ser firmado e apresentado à RFB antes dos registros das DI.
156. Não consta no sistema Siscomex, habilitação da REDFOX para operar no comércio exterior.
157. Tudo até aqui apurado aponta para uma inequívoca e deliberada ocultação do real importador, qual seja, a REDFOX.
158. Constatado que houve **ocultação do real adquirente** das mercadorias, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, aplica-se a pena de perdimento das mercadorias, vide art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76:

É sabido que, no caso de a importação ser materialmente destinada a terceiro mediante a prestação de informação falsa na declaração de importação, configura-se a infração punível com a pena de perdimento das mercadorias, casos nos quais têm-se que a interposição fraudulenta é considerada dano ao Erário e pode se caracterizar de duas formas: (i) com a reunião e apresentação de provas por parte da fiscalização; (ii) ou de forma presumida.

Na primeira, são identificadas e apontadas provas/indícios quanto à efetiva participação do importador oculto. Na segunda, a lei estabelece que, diante da falta de comprovação da regular origem, disponibilidade e transferência dos recursos aplicados na operação por parte do importador ostensivo, considera-se ocorrida a infração, consoante art. 23, V e §2º, do Decreto-Lei nº 1.455/76.

É de ser registrado que, nas circunstâncias ora tratadas (ocultação e/ou interposição fraudulenta), admite-se, inclusive, que a prova possa ser produzida por um conjunto de indícios baseado em elementos objetivos, não apenas de natureza documental, mas também em ilações, lógicas e razoáveis, fundadas em informações demonstráveis acerca de outros fatos capazes de indicar, com grau de certeza consistente, a efetiva existência do quanto se intenta provar.

Foi o que a fiscalização fez ao trazer os diversos elementos e constatações já relatados que concatenados evidenciam a ocorrência de interposição fraudulenta da empresa WHITE TIGER COMÉRCIO DE AUTOPEÇAS, VEÍCULOS E COSMÉTICOS LTDA, CNPJ: 07.746.393/0001-26 nas operações de importação registradas em seu nome no período abrangido pela ação fiscal, identificando a empresa REDFOX COMERCIO DE VEICULOS E PEÇAS LTDA, CNPJ: 10.603.887/0001-66 como real adquirente.

A impugnante apresenta alegações (por exemplo: a empresa possuía estrutura própria; a fiscalização só fez demonstrativos de adiantamento de valores para algumas DI apenas; a existência de margem de lucro no valor de revenda é prova de que as operações não eram realizadas por conta e ordem de terceiro; não ficou caracterizado que o intuito da suposta interposição fraudulenta seria a quebra da cadeia do IPI, etc.) com o intuito de invalidar os indícios reunidos pela fiscalização, no entanto, não trazem aos autos qualquer elemento de prova com vistas a ilidir a presunção legal, o que evidencia a sua incapacidade em demonstrar suas transações comerciais com documentos hábeis que deveria possuir. Ressalte-se que não basta às autuadas simplesmente alegar a regularidade formal da importação realizada, pois tal alegação não tem o condão de substituir o dever de comprovar a origem dos recursos utilizados na transação.

Finalmente, há que se afastar igualmente as alegações de que, não tendo sido comprovado o dolo nem a simulação, não tem como a autuação subsistir. Conforme já mencionado nesse voto, a fraude e a simulação nos casos de interposição fraudulenta de terceiros na importação não se estabelecem a partir de um único ato em si, posto que, na quase totalidade das situações relativas a esse ilícito, os diversos atos, quando vistos de forma isolada, apresentam-se material e formalmente corretos. A ilicitude só é detectável a partir da análise em conjunto de todos os atos e dos seus resultados em concreto.

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

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

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

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

(...)

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

pretendem criar aparência de um ato, para assim surgir aos olhos de terceiros.

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

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

Inobstante, a prova da simulação é uma tarefa trabalhosa, em decorrência da própria natureza dos atos simulados, que são praticados justamente para ludibriar, buscando esconder os atos efetivos. Dessa forma, dificilmente haverá prova direta da verdadeira motivação que norteou os atos praticados, sendo o conjunto probatório, por excelência, indiciário, indireto, colhido nas circunstâncias do ambiente no qual o ato ou negócio foi produzido.

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

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

No caso em apreço restou comprovado que a WHITE TIGER é uma empresa de fachada e interposta pessoa no comércio exterior da empresa real importadora REDFOX.

Diante dos vários elementos externados e da ausência de apresentação, por parte da impugnante, de provas hábeis a refutá-los, resta configurada a hipótese de interposição fraudulenta de terceiros, o que legitima a exigência fiscal ora atacada.

Dessa forma, não há que se falar em inaplicabilidade da pena de perdimento em vista de sanção mais benéfica estipulada no art. 569 do Decreto 7.212/2010.

Apesar de já abordado, reitera-se que o dano ao Erário não se relaciona apenas à questão de quanto de tributo deixou de ser recolhido nas operações de comércio exterior, posto que a Administração Aduaneira não tem como missão somente a questão arrecadatória. O que se objetiva é a proteção do mercado interno e o controle da licitude das transferências de capitais, através da identificação do contribuinte de fato e das condições de aquisição da mercadoria no exterior.

Por isso, o art. 23, V, do Decreto-Lei 1.455/1976, incluído pela Lei nº 10.637/2002, é explícito ao considerar como sendo dano ao Erário a ocultação do sujeito passivo, independentemente da identificação de qualquer vantagem (financeira ou não) obtida com as operações.

Pouco importa, portanto, se houve falta ou insuficiência no recolhimento de tributos; pouco importa saber qual o real objetivo pretendido pelo infrator com o artifício da ocultação; pouco importa saber se esse objetivo foi, de fato, alcançado em todo ou em parte. O que importa é que o controle aduaneiro foi violado mediante fraude ou simulação, e que o dano ao Erário decorreu dessa conduta ilícita tendente a burlar a Administração Aduaneira.

Evidente que para a consumação do ilícito é suficiente a conduta omissiva por parte do infrator, sendo desnecessária a demonstração da burla aos controles aduaneiros, a intenção do infrator e tampouco a descrição de ganho ou vantagem auferidos, por parte do Fisco.

A conduta dolosa em análise reside em ocultar, esconder ou encobrir a pessoa física ou jurídica (real sujeito passivo) que promove a entrada de mercadoria estrangeira no território nacional, independentemente de ter havido sonegação de tributos.

Sendo assim, a multa sugerida pelos impugnantes, prevista no art. 569 do Decreto 7.212/2010, não encontra respaldo, considerando que não tendo sido apresentados documentos hábeis a comprovar a origem lícita, a disponibilidade ou mesmo a transferência dos recursos financeiros para suportar a operação de importação objeto do lançamento, restou configurada a presunção legal de interposição fraudulenta de terceiros de que trata o § 2º, do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, o que legitima a aplicação da pena de perdimento das mercadorias.

Com relação a alegação de ter agido de boa-fé, nos termos do art. 136 do CTN, a caracterização do dano ao Erário no caso é objetiva, tipificada em razão da ocultação do real adquirente das mercadorias. Senão vejamos:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Outro não é o entendimento que se extrai da jurisprudência administrativa, consoante o Acórdão CARF nº 3102-00.622, de 24/05/2010, cujo seguinte trecho da ementa transcrevemos a seguir:

“DANO AO ERÁRIO. OCULTAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO, DO REAL VENDEDOR, COMPRADOR OU DE RESPONSÁVEL PELA OPERAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO. O Dano ao Erário decorrente da ocultação das partes envolvidas na operação comercial que fez vir a mercadoria do exterior é hipótese de infração "de mera conduta", que se materializa quando o sujeito passivo oculta nos documentos de habilitação para operar no comércio exterior, bem assim na declaração de importação e nos documentos de instrução do despacho, a intervenção de terceiro, independentemente do prejuízo tributário ou cambial perpetrado.”

Em relação à alegação de que seria necessária a comprovação do dolo, é de se destacar que a interposição fraudulenta é uma infração de mera conduta, não sendo exigida para imposição das penalidades decorrentes a demonstração da vantagem auferida ou a real motivação da ocultação, como assevera Rodrigo Luz (LUZ. Rodrigo. Comércio Internacional e Legislação Aduaneira, 6.ed. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2015, p. 223.).

“Importante frisar que a interposição fraudulenta é infração de mera conduta, não condicionadas as penalidades à detecção do real motivo da ocultação. Afinal, esta pode ter tido motivação tributária, financeira, administrativa, cambial ou até mesmo psicológica, no sentido de a empresa não querer aparecer no rol de importadores/exportadores brasileiros, o que a tornaria, a seu ver, mais exposta à fiscalização aduaneira. Normalmente as empresas, mesmo as idôneas, não gostam de ser fiscalizadas. As vantagens ilícitas obtidas pela interposição fraudulenta acabam por gerar concorrência desleal a favor dos fraudadores e contra aqueles que cumprem seus deveres.”

Por se tratar a ocultação prevista no artigo 23 do Decreto Lei nº 1455/76 de uma infração de natureza aduaneira e não tributária, importante a colocação do Conselheiro Rosaldo Trevisan no voto condutor do Acórdão

nº 3401003.892, de 26/07/2017, distingue a “fraude” presente na interposição fraudulenta com a fraude definida na legislação tributária:

"(...) na interposição fraudulenta, a “fraude” não se confunde, necessariamente, com aquela definida na legislação tributária (artigo 72 da Lei no 4.502/1964), embora seja frequente que a interposição tenha também impactos tributários. A interposição fraudulenta trata da fraude como gênero (como qualquer norma infracional não tributária), e não somente da fraude definida na legislação tributária – espécie, e pode ser caracterizada por fraude ou também por simulação (instituto sequer definido especificamente na Lei nº 4.502/1964)".

A Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), no julgamento de Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional, proferiu o acórdão nº 9303- 008.721, de 12 de junho de 2019, em que fixou o entendimento de que a infração por interposição fraudulenta independe da intenção do agente e dos efeitos do ato praticado, conforme amenta transcrita abaixo:

PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM MULTA. DANO AO ERÁRIO. PREJUÍZO EFETIVO. INTENÇÃO DO AGENTE. DEMONSTRAÇÃO. DESNECESSIDADE. INFRAÇÃO DE CONDUTA. Constitui infração por dano ao Erário a ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou do responsável pela operação. A conduta é apenada com o perdimento das mercadorias, convertido em multa equivalente ao seu valor aduaneiro, caso elas não sejam localizadas ou tenham sido consumidas. A penalidade decorrente da infração por interposição fraudulenta coíbe a conduta do administrado; não depende da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato nem da demonstração, pelo Fisco, da presença do elemento volitivo nos atos praticados.

O conselheiro redator do voto vencedor, na parte final de seu voto, enfaticamente destaca a conclusão de suas considerações:

“Contudo, como pretendo tenha ficado claro nas considerações introdutórias do presente voto, no entender desse Relator, a infração por interposição fraudulenta independe da intenção do agente e dos efeitos do ato praticado.” (Grifou-se)

Da Relevação de Penalidade

Em relação ao artigo 736 do Regulamento Aduaneiro, citado pelo impugnante, cumpre informar que falta competência às Delegacias de Julgamento para relevar penalidades. A norma prevê que o ato compete ao Ministro da Fazenda: Art. 736. O Ministro de Estado da Fazenda, em

despacho fundamentado, poderá relevar penalidades relativas a infrações de que não tenha resultado falta ou insuficiência de recolhimento de tributos federais (...) (Grifou-se)

Cabe ao interessado submeter seu pedido à autoridade competente.

Dos Efeitos das Jurisprudências Judicial e Administrativa

A recorrente transcreveu, em sua defesa, trechos de algumas ementas de decisões administrativas. Porém, mantida a respeitabilidade de tais decisões, são improfícuos os julgados administrativos trazidos pelo sujeito passivo, porque tais decisões, mesmo que proferidas por órgãos colegiados, sem uma lei que lhes atribua eficácia normativa, não constituem normas complementares do Direito Tributário. Destarte, não podem ser estendidos genericamente a outros casos, eis que somente se aplicam sobre a questão em análise e apenas vinculam as partes envolvidas naqueles litígios.

Neste sentido, o inciso II do artigo 100 do CTN determina que:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos: (...)

II – as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa; (Grifou-se)

Veja-se também o Parecer Normativo COSIT nº 23/13:

5. Necessário esclarecer que, embora o acima reproduzido diploma legal, em seu inciso II, inclua as decisões de órgãos colegiados na relação das normas complementares à legislação tributária, tal inclusão é subordinada à existência de lei que atribua a essas decisões eficácia normativa. Inexistindo, até o presente, lei que confira a efetividade de regra geral às decisões prolatadas nos acórdãos dos Conselhos, a sua eficácia limitase especificamente ao caso julgado e às partes inseridas no processo de que resultou a decisão.

6. Entenda-se aí que, não se constituindo em norma geral, a decisão em processo fiscal proferida pelo Conselho (CARF ou CC) não aproveitará seu acórdão em relação a qualquer outra ocorrência senão aquela objeto da decisão, ainda que de idêntica natureza, seja ou não interessado na nova relação o contribuinte parte no processo de que decorreu a decisão daquele colegiado. (...) (Grifou-se)

Também não lograram êxito as decisões judiciais trazidas pela recorrente, por ausência de norma que lhes atribua eficácia normativa. Por via de

consequência, somente se aplicam sobre a questão em análise e apenas vinculam as partes envolvidas naqueles litígios.

Outrossim, observe-se o disposto nos artigos 102, § 2º, e 103-A da Constituição Federal (DOU de 31/12/2004), com redação dada pela Emenda Constitucional nº 45, de 08/12/2004, além do artigo 8º desta Emenda.

O artigo 102, § 2º, da CF/1988 determina que:

“As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade produzirão eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal”.

Já o artigo 103-A estipula que:

“O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.”

Por fim, o artigo 8º da Emenda Constitucional nº 45/2004 preconiza que:

“As atuais súmulas do Supremo Tribunal Federal somente produzirão efeito vinculante após sua confirmação por dois terços de seus integrantes e publicação na imprensa oficial”.

De acordo com estas normas constitucionais, apenas as súmulas vinculantes mencionadas deverão ser observadas pela Administração Pública. Mesmo em relação ao entendimento dos Tribunais Superiores, data venia sua respeitabilidade, a extensão administrativa no âmbito da Receita Federal encontra-se condicionada à prévia manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN ou da Advocacia Geral da União na forma prevista no artigo 19-A da Lei nº 10.522, de 2002, incluído pela Lei nº 13.874/2019:

Art. 19-A. Os Auditores-Fiscais da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil não constituirão os créditos tributários relativos aos temas de que trata o art. 19 desta Lei, observado: (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

I - o disposto no parecer a que se refere o inciso II do caput do art. 19 desta Lei, que será aprovado na forma do art. 42 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, ou que terá concordância com a sua aplicação pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia; (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

II - o parecer a que se refere o inciso IV do caput do art. 19 desta Lei, que será aprovado na forma do disposto no art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, ou que, quando não aprovado por despacho do Presidente da República, terá concordância com a sua aplicação pelo Ministro de Estado da Economia; ou (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

III - nas hipóteses de que tratam o inciso VI do caput e o § 9º do art. 19 desta Lei, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional deverá manifestar-se sobre as matérias abrangidas por esses dispositivos. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

§ 1º Os Auditores-Fiscais da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia adotarão, em suas decisões, o entendimento a que estiverem vinculados, inclusive para fins de revisão de ofício do lançamento e de repetição de indébito administrativa. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se, no que couber, aos responsáveis pela retenção de tributos e, ao emitirem laudos periciais para atestar a existência de condições que gerem isenção de tributos, aos serviços médicos oficiais. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019) (Grifou-se)

Dessa forma, não serão conhecidas as decisões judiciais, posto que vinculam somente as partes envolvidas naqueles litígios específicos, não abrangendo terceiros.

Da conclusão

Do exposto, voto pela improcedência da impugnação, mantendo o crédito tributário em litígio.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Mariel Orsi Gameiro