



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11762.720049/2017-33
ACÓRDÃO	3402-013.393 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	VALUE 2004 COMERCIAL E EQUIPAMENTOS DE PETRÓLEO LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2014 a 30/04/2015

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. NÃO OCORRÊNCIA.

A multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, originada pela impossibilidade da aplicação da pena de perdimento dessa mercadoria, em razão da sua não localização, do seu consumo ou da sua revenda, tem caráter essencialmente tributário, pois o objetivo primordial da norma desobedecida é a proteção das competências aduaneiras tributárias, as quais são exercidas por meio das funções arrecadadora e fiscalizadora, por parte da Receita Federal - ADUANA, dos tributos incidentes nas operações de importação/exportação. Assim, não se aplica o § 1º do artigo 1º da Lei nº 9.873/99 nos casos de interposição fraudulenta.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2014 a 30/04/2015

MULTA SUBSTITUTIVA AO PERDIMENTO. DANO AO ERÁRIO. CARACTERIZAÇÃO. SÚMULA CARF Nº 160.

A aplicação da multa substitutiva do perdimento a que se refere o § 3º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976 independe da comprovação de prejuízo ao recolhimento de tributos ou contribuições.

Assunto: Imposto sobre a Importação - II

Período de apuração: 01/01/2014 a 30/04/2015

IMPORTAÇÃO. OCULTAÇÃO DO ENCOMENDANTE. NÃO COMPROVAÇÃO DE FRAUDE OU SIMULAÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO. FISCALIZAÇÃO. MULTA DO VALOR EQUIVALENTE. DESCABIMENTO.

Além da comprovação da ocultação do encomendante em operações de importação, também cabe à Fiscalização a comprovação de que tal conduta foi realizada mediante fraude ou simulação. Ausente esta última comprovação, não há que se falar em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado nos seguintes termos: (i) por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Voluntário apresentado por VALUE COMERCIAL DE EQUIPAMENTOS OFFSHORE LTDA, por não ter se instaurado o contencioso em relação a esta Recorrente; (ii) por voto de qualidade, em rejeitar a preliminar de prescrição intercorrente suscitada por VALUE 2004 COMERCIAL E EQUIPAMENTOS DE PETRÓLEO LTDA, vencidas as conselheiras Cynthia Elena de Campos e Alessandra Lessa dos Santos e o conselheiro Rafael de Souza Medeiros, que reconheciam a ocorrência de prescrição intercorrente no presente processo; (iii) por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade suscitadas por VALUE 2004 COMERCIAL E EQUIPAMENTOS DE PETRÓLEO LTDA; e (iv) por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário apresentado por VALUE 2004 COMERCIAL E EQUIPAMENTOS DE PETRÓLEO LTDA para cancelar o Auto de Infração.

Assinado Digitalmente

Anselmo Messias Ferraz Alves – Relator

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Cynthia Elena de Campos, Alessandra Lessa dos Santos, Rafael de Souza Medeiros, Anselmo Messias Ferraz Alves (relator), José de Assis Ferraz Neto e Arnaldo Diefenthaler Dornelles (presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra o Acórdão nº 104-009.601, da lavra da 8ª Turma da DRJ04, que, por maioria de votos, julgou improcedente a impugnação oferecida pela sociedade VALUE 2004 COMERCIAL E EQUIPAMENTOS DE PETRÓLEO LTDA. (VALUE 2004 daqui para frente), mantendo a aplicação da multa equivalente ao valor aduaneiro, no valor de R\$ 487.947,06.

Por bem relatar os fatos, adoto Relatório constante no referido Acórdão:

Contra a empresa VALUE 2004 COMERCIAL E EQUIPAMENTOS DE PETROLEO LTDA - ME, ora impugnante, já devidamente qualificada nos autos deste processo, doravante denominada apenas por VALUE 2004, **foi lavrado Auto de Infração, por Auditor-Fiscal** da Receita Federal em exercício na Inspetoria da Receita Federal no Rio de Janeiro – RJ, em sede de **procedimento normal de fiscalização para verificar o regular cumprimento de suas obrigações tributárias quando da aquisição de mercadorias de origem estrangeira importadas pela empresa VALUE COMERCIAL DE EQUIPAMENTOS EM ALTA PRESSÃO LTDA - EPP**, doravante denominada apenas por VALUE, ao final do qual fora imputado a **ocultação por esta da condição de real encomendante daquela nas informações de registro das importações objeto do presente lançamento, para efeito da ocultação tipificada no art. 23, V, do DI nº 1.455, de 1976, com pena prevista de perdimento, convertida em pecúnia, mediante a constituição de crédito tributário em montante total de R\$ 487.947,06, com atribuição solidária à VALUE, com base nas disposições dos arts. 121 e 124, do CTN, c/c o art. 95, I, do DI nº 37, de 1966.**

Além dos esclarecimentos sobre o desenvolvimento da ação fiscal e sobre aspectos jurídicos relacionados à matéria, em síntese, os principais elementos apresentados pela fiscalização como motivação do presente lançamento, constantes do Relatório de Fiscalização e seus anexos, resumem-se como segue:

1. Da análise de 45 (quarenta e cinco) importações realizadas pela VALUE, verificou-se que as mercadorias amparadas por 32 (trinta e duas) delas foram integralmente repassadas para a empresa VALUE 2004 COMERCIAL E EQUIPAMENTOS DE PETRÓLEO LTDA, e nas 13 (treze) importações restantes as mercadorias foram repartidas com a empresa STATOIL BRASIL ÓLEO E GAS LTDA;
2. Cita-se o fato dos sócios da VALUE 2004 serem filhos do sócio majoritário da VALUE, “demonstrando a ligação inclusive de parentesco entre os sócios das 2 (duas) empresas, o que só vem reforçar a ideia de que a VALUE 2004 é a encomendante dos produtos importados por VALUE” – fl. 10;
3. Verificou-se ainda por 32 vezes que os itens importados através de uma única importação eram integralmente vendidos para a VALUE 2004, em datas muito próximas da data do registro e de seu desembaraço pela VALUE, apontando fortes indícios de terem sido realizadas numa tentativa de ocultar o real encomendante, a VALUE 2004, fato que ganha relevo quando se constata que os pedidos de compra foram feitos em ocasião anterior ao registro de importação, “o que mostra de forma inequívoca que quando as mercadorias foram desembaraçadas já tinham destino previamente acordado [...]” – fl. 10, e que também é corroborado pelo “fato da estrutura operacional da VALUE ser totalmente incompatível com uma operação na qual se tentaria vender mercadorias importadas em oferta livre, sem adquirente ou encomendante pré-determinado” – fl. 10, considerando que a empresa nem mesmo tinha um único empregado registrado;

4. Nisto, a “VALUE era de fato prestadora de serviços em importação, mesmo que com seus próprios recursos, a fim de ocultar a real interessada VALUE 2004, a encomendante na operação” – fl. 42, proceder que ocultou da RFB o encomendante na operação, prejudicando os controles sobre comércio exterior, caracterizando assim o ilícito imputado.

De outra parte, contraditando o procedimento em causa, as contrarrazões apresentadas pela impugnante VALUE 2004, além da descrição dos fatos da autuação e dos esclarecimentos sobre aspectos jurídicos relacionados à matéria, podem ser sinteticamente descritas como seguem (fls. 525 a 558):

(A) Ressalta inicialmente que atua livremente de forma comercial, comprando produtos normalmente sem prévia encomenda, utilizando recursos próprios e existe de fato e de direito; que nos autos n. 11762720083/2016-27, a própria autoridade fiscal reconhece que a VALUE comprovou a origem e disponibilidade lícita dos valores empregados nas importações, sem que houvesse adiantamento da impugnante ou de qualquer outra empresa; e que em visita realizada na sede da VALUE pela autoridade fiscal, restara reconhecido sua existência de fato e de direito, afastando assim todos os elementos que pudessem caracterizar a interposição fraudulenta do importador;

(B) Não há razão para se concluir que em decorrência da relação parental destacada seria fraudulenta e também encomendada a operação da Impugnante com a VALUE, isto porque basta verificar as planilhas e documentos anexos para se concluir pela licitude da relação comercial entre tais empresas, com pedidos, boletos e pagamentos;

(C) Explica que a expressão ‘revenda a encomendante predeterminado’ trouxe a ideia equivocada que passou a ser proibido ao importador saber para quem venderá a mercadoria importada, entendimento que não se coaduna aos conceitos legais e operacionais relativos à livre iniciativa, propriedade privada e liberdade das formas. A importação por conta própria deve ser conceituada como aquela em que o importador é o responsável no Brasil pela garantia, qualidade do produto, assistência técnica, reposição, troca, lucro e prejuízo da operação, agindo com independência e seus próprios recursos, como é o caso;

(D) Não é verdade que o artigo 11 da Lei nº 11.281, de 2006, proíbe o importador ter pedidos de compra realizados antes da importação/embarque dos produtos no exterior. O sentido da mencionada lei é diferenciar a operação de revenda à encomendante pré-determinado da operação por conta e ordem de terceiros. O pedido de compra (realizado antes mesmo do embarque da mercadoria) é bem diferente de uma efetiva solicitação de importação, seja por encomenda ou seja por conta e ordem de terceiros. Pensar ao contrário significa admitir que qualquer empresa que fosse adquirir um produto que sabidamente não é fabricado no Brasil, deveria antes checar o estoque da fornecedora. Do contrário, estaria praticando uma fraude, posto que forçosamente deveria figurar como importadora por encomenda;

(E) Aponta ainda ofensa às garantias constitucionais do processo administrativo fiscal e aos princípios da proporcionalidade e razoabilidade, bem como a não caracterização do dano ao Erário e da má-fé;

(F) Ante o exposto, requer que o presente auto de infração seja improcedente.

A DRJ04, por maioria de votos, assim julgou a questão:

Assunto: Normas de Administração Tributária

Exercício: 2014 e 2015

INFRAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO. DANO AO ERÁRIO. OCULTAÇÃO DO SUITO PASSIVO NA IMPORTAÇÃO.

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

APRECIAÇÃO DAS APROVAS APRESENTADAS. LIVRE CONVENCIMENTO DO JULGADOR.

Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformadas com a Decisão, VALUE 2004 e VALUE COMERCIAL DE EQUIPAMENTOS OFFSHORE LTDA. (VALUE daqui para frente) apresentaram Recurso Voluntário, perante este Conselho de Recursos Fiscais, onde defendem o seguinte:

- 1 – Duplo grau de jurisdição;
- 2 – Ocorrência da Prescrição Intercorrente;
- 3 – Que não houve subsunção dos fatos à norma aplicada para autuar as Recorrentes;
- 4 – Ofensa ao Devido Processo Legal, principalmente quanto à análise da documentação acostada pelas Recorrentes;
- 5 – Não caracterização do Dano ao Erário; e
- 6 – Inexistência de Dolo ou Fraude.

Em 20 de maio de 2025, por meio da Resolução Carf nº 3402-004.139, este processo foi sobrestado nesta 4ª Câmara, para aguardar o trânsito em julgado do Tema 1293 do STJ.

Tendo ocorrido o trânsito em julgado do Tema 1293 do STJ em 11 de novembro de 2025, este processo foi a mim sorteado, para a sua relatoria, encontrando-se maduro para o seu julgamento.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro Anselmo Messias Ferraz Alves, Relator

CONHECIMENTO

VALUE COMERCIAL DE EQUIPAMENTOS OFFSHORE LTDA. (VALUE)

Não tomo conhecimento de seu Recurso, pois a sociedade VALUE COMERCIAL foi declarada revel em primeira instância administrativa, fl. 744, não se instaurando para ela a fase litigiosa.

VALUE 2004 COMERCIAL E EQUIPAMENTOS DE PETRÓLEO LTDA. (VALUE 2004)

Tomo conhecimento de seu Recurso, pois ele é tempestivo e preenche as demais condições processuais para a sua admissibilidade.

PRELIMINARES

Duplo Grau de Jurisdição, fl. 903

Em síntese, a Recorrente pede que o seu Recurso seja admitido e julgado em segunda instância administrativa. Já conheci de seu Recurso e ele está sob julgamento. Então, atendidos os pleitos da Recorrente.

Prescrição Intercorrente, fl. 906

A Recorrente alega que o feito foi atingido pela prescrição intercorrente. Desta forma, são devidas as considerações que passo a expor.

Sobre a prescrição intercorrente, é preciso destacar que, em 27 de março de 2025, foi publicado o Acórdão relativo ao julgamento do Tema Repetitivo 1293, transitado em julgado em 11 de novembro de 2025, proferido pela 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, que, de fato, pode, potencialmente, influir no resultado do presente processo, e que deixou assim consignado em sua ementa (grifei):

ADMINISTRATIVO. ADUANEIRO. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. PROCESSO ADMINISTRATIVO. INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO ADUANEIRA. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. ART. 1º, § 1º, DA LEI 9.873/99. INCIDÊNCIA DO COMANDO LEGAL NOS PROCESSOS DE APURAÇÃO DE **INFRAÇÕES DE NATUREZA ADMINISTRATIVA (NÃO TRIBUTÁRIA)**. DEFINIÇÃO DA **NATUREZA JURÍDICA DO CRÉDITO CORRESPONDENTE À SANÇÃO PELA INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO ADUANEIRA QUE SE FAZ A PARTIR DO EXAME DA FINALIDADE PRECÍPUA DA**

NORMA INFRINGIDA. FIXAÇÃO DE TESES JURÍDICAS VINCULANTES. SOLUÇÃO DO CASO CONCRETO: PROVIMENTO DO RECURSO ESPECIAL.

1. A aplicação da prescrição intercorrente prevista no art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/99 encontra limitações de natureza espacial (relações jurídicas havidas entre particulares e os entes sancionadores que componham a administração federal direta ou indireta, excluindo-se estados e municípios) e material (inaplicabilidade da regra às infrações de natureza funcional e aos processos e procedimentos de natureza tributária, conforme disposto no art. 5º da Lei 9.873/99).

2. O processo de constituição definitiva do crédito correspondente à sanção por infração à legislação aduaneira segue o procedimento do Decreto 70.235/72, ou seja, faz-se conforme "os processos e procedimentos de natureza tributária" mencionados no art. 5º da Lei 9.873/99. Todavia, o rito estabelecido para a apuração ou constituição definitiva do crédito correspondente à sanção pelo descumprimento de uma norma de conduta é desimportante para a definição da natureza jurídica da norma descumprida.

3. **É a natureza jurídica da norma de conduta violada o critério legal que deve ser observado para dizer se tal ou qual infração à lei deve ou não obediência aos ditames da Lei 9.873/99**, e não o procedimento que tenha sido escolhido pelo legislador para se promover a apuração ou constituição definitiva do crédito correspondente à sanção pela infração praticada. O procedimento, seja ele qual for, não tem aptidão para alterar a natureza das coisas, de modo que as infrações de normas de natureza administrativa não se convertem em infrações tributárias apenas pelo fato de o legislador ter estabelecido, por opção política, que aquelas serão apuradas segundo processo ou procedimento ordinariamente aplicado para estas.

4. Este Tribunal Superior possui sedimentada jurisprudência a reconhecer que nos processos administrativos fiscais instaurados para a constituição definitiva de créditos tributários, é a ausência de previsão normativa específica acerca da prescrição intercorrente a razão determinante para se impedir o reconhecimento da extinção do crédito por eventual demora no encerramento do contencioso fiscal, valendo a regra de suspensão da exigibilidade do art. 151, III, do CTN para inibir a fluência do prazo de prescrição da pretensão executória do art. 174 do mesmo diploma. Nesse particular aspecto, o regime jurídico dos créditos "não tributários" é absolutamente distinto, haja vista que, para tais créditos, temos justamente a previsão normativa específica do art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/99 a instituir prazo para o desfecho do processo administrativo, sob pena de extinção do crédito controvertido por prescrição intercorrente.

5. Em se tratando de **infração à legislação aduaneira**, a natureza jurídica do crédito correspondente à sanção pela violação da norma **será de direito administrativo se a norma infringida visa primordialmente ao controle do trânsito internacional de mercadorias ou à regularidade do serviço aduaneiro**, ainda que, reflexamente, possa colaborar para a fiscalização do recolhimento dos

tributos incidentes sobre a operação. **Não incidirá o art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/99 apenas se a obrigação descumprida, conquanto inserida em ambiente aduaneiro, destinava-se direta e imediatamente à arrecadação ou à fiscalização dos tributos incidentes sobre o negócio jurídico realizado.** Precedente sobre a matéria: REsp n. 1.999.532/RJ, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 9/5/2023, DJe de 15/5/2023.

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

7. Solução do caso concreto: ao conferir natureza jurídica tributária à multa prevista no art. 107, IV, e, do DL 37/66, e, por consequência, afastar a aplicação do art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/99 ao procedimento administrativo apuratório objeto do caso concreto, o acórdão recorrido negou vigência a esse dispositivo legal, divergindo da tese jurídica vinculante ora proposta, bem como do entendimento estabelecido sobre a matéria em precedentes específicos do STJ (REsp 1.999.532/RJ; AgInt no REsp 2.101.253/SP; AgInt no REsp 2.119.096/SP e AgInt no REsp 2.148.053/RJ).

8. Recurso especial provido.

Como se percebe das teses firmadas pelo STJ sob esse Tema 1293, a prescrição intercorrente prevista no § 1º do art. 1º da Lei nº 9.873/99, incide quando paralisado o processo administrativo de apuração de infrações aduaneiras, de natureza não tributária, por mais de 3 anos, sendo que, para o STJ, a natureza jurídica do crédito correspondente à sanção pela infração à legislação aduaneira é de direito administrativo (não tributário) se a norma infringida visa primordialmente ao controle do trânsito internacional de mercadorias ou à regularidade do serviço aduaneiro, ainda que, reflexamente, possa colaborar para a fiscalização do recolhimento dos tributos incidentes sobre a operação.

Nos termos do que foi decidido pelo STJ, só não incide o § 1º do art. 1º da Lei nº 9.873/99 se a obrigação descumprida, conquanto inserida em ambiente aduaneiro, destinava-se direta e imediatamente à arrecadação ou à fiscalização dos tributos incidentes sobre o negócio jurídico realizado.

Então, dois são os aspectos que devem ser considerados para a aplicação do que foi decidido pelo STJ na sistemática dos recursos repetitivos:

- 1) o prazo de paralisação do processo; e
- 2) a natureza jurídica da norma de conduta violada.

Em relação ao primeiro aspecto, o presente processo ficou paralisado deste a interposição da Impugnação em 8 de junho de 2017 até o dia 23 de setembro de 2022, data do Acórdão nº 104-009.601 – 8ª TURMA/DRJ04, ou seja, por mais de três anos aguardando o seu julgamento.

Verificado esse primeiro aspecto do Tema 1293 do STJ, passo ao segundo, tendo sempre em vista que estou a tratar da ocultação do real adquirente/interessado, mediante fraude ou simulação, inclusive a Interposição fraudulenta de terceiros.

Quanto à natureza jurídica da norma de conduta violada, em que pese a decisão do STJ tenha estabelecido alguns parâmetros definidores, a aplicação e elucidação desses parâmetros envolvem um grau de subjetividade bastante significativo.

E este grau significativo de subjetividade, a meu ver, é causado por dois marcos definidores daquilo que deve e daquilo que não deve ser alcançado pela prescrição intercorrente. O primeiro marco, do que deve, é definido “se a norma infringida visa primordialmente ao controle do trânsito internacional de mercadorias ou à regularidade do serviço aduaneiro, ainda que, reflexamente, possa colaborar para a fiscalização do recolhimento dos tributos incidentes sobre a operação”.

O controle do trânsito internacional de mercadorias exercido pela Aduana tem por campos de atuação as proibições e as permissões relativas às entradas e às saídas de mercadorias no território aduaneiro. Quanto à regularidade dos serviços aduaneiros, estes serviços são aqueles prestados por intervenientes secundários nas operações de comércio exterior. Tais atividades estão previstas, de forma não exaustiva, no Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759, de 2009), entre os artigos 804 e 814, como aquelas atividades relacionadas ao despacho aduaneiro (despachante aduaneiro, por exemplo), ao transporte multimodal internacional de carga (agentes de carga, por exemplo), à unitização e desunitização de carga (consolidadores de carga, por exemplo), à perícia e assistência técnicas (perito engenheiro, por exemplo).

Voltando aos marcos definidores da prescrição intercorrente, o segundo marco, do que não deve ser por ela atingido, é definido “se a obrigação descumprida, conquanto inserida em ambiente aduaneiro, destinava-se direta e imediatamente à arrecadação ou à fiscalização dos tributos incidentes sobre o negócio jurídico realizado”.

Pois bem, este caso trata da penalidade final, para mim secundária, da conversão da pena de perdimento em multa equivalente ao valor aduaneiro. E digo secundária, pois ela é um paliativo para aquelas situações em que estando as condutas (ocultação do real interessado, mediante fraude ou simulação – “interposição fraudulenta comprovada”) ou situações jurídicas

(não comprovação da origem, da disponibilidade e da transferência dos recursos – “interposição fraudulenta presumida”) subsumidas à penalidade primária da pena de perdimento das mercadorias, não sendo estas mais encontradas, recorre-se àquela penalidade secundária, a multa da conversão, a qual, na minha visão, presta-se mais a um modo alternativo de se alcançar o patrimônio do autuado.

Desta forma, deve-se firmar o olhar para norma infringida, geradora da pena primária, a de perdimento das mercadorias. Tratando-se de interposição fraudulenta “comprovada ou presumida”, tais normas se encontram no artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76, inciso V e seus §§ 1º, 2º e 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.

(...)

§ 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias.

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

§ 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.

Com os olhos voltados para a ocultação do real adquirente/interessado, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, a norma desobedecida protegeria o controle do trânsito internacional de mercadorias ou a regularidade do serviço aduaneiro? Não vejo como a penalidade de perdimento das mercadorias, relativas às interposições aqui tratadas, prestar-se-iam à proteção do trânsito internacional de mercadorias, tampouco à regularidade dos serviços aduaneiros, o que não satisfaz as condições do primeiro marco: o que deve.

De outro lado, a obrigação descumprida, geradora da pena, conquanto inserida em ambiente aduaneiro, destina-se direta e imediatamente à arrecadação ou à fiscalização dos tributos incidentes sobre o negócio jurídico realizado? A meu ver, tratando-se de ocultação do real adquirente/interessado, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, a pena relativa à obrigação descumprida visa a proteger direta e imediatamente a arrecadação e a fiscalização dos tributos incidentes nas operações, pois tais interposições se prestam ao acobertamento dos reais

sujeitos passivos envolvidos na operação. Como fiscalizar e cobrar tributos de um sujeito passivo que se oculta em operações de comércio exterior? Desta forma, tal penalidade, a do perdimento das mercadorias, satisfaz as condições do segundo marco: o que não deve ser atingido pela prescrição intercorrente – § 1º do artigo 1º da Lei nº 9.873/99.

Antes de avançar nesta questão da prescrição intercorrente, importante deixar claro que a atuação normal dos órgãos intervenientes na Aduana é administrativa. Ou seja, o controle é administrativo, podendo, é claro, ter reflexos em outros campos do Direito, como o penal, por exemplo. Desta forma, a análise da natureza jurídica da norma violada deve ser realizada com a visão de que tudo aqui tratado é, normalmente, matéria administrativa. Ou será matéria administrativa tributária – competências aduaneiras tributárias (fiscalização e/ou arrecadação de tributos) ou não-tributária – competências aduaneiras não-tributárias (controle do trânsito internacional de mercadorias ou regularidade do serviço aduaneiro).

Sobre as competências aduaneiras não-tributárias e as competências aduaneiras tributárias, é imperioso lembrar das lições do mestre argentino Ricardo Xavier Basaldúa, idealizador do Código Aduaneiro Argentino, que em seu livro “Introducción al Derecho Aduaneiro”, pags. 179 e 180¹, deixa evidente que à Aduana, ao exercer o controle aduaneiro, compete, principalmente:

- controlar o tráfico internacional de mercadorias;
- aplicar e monitorar as proibições de importação e de exportação, cuja aplicação e monitoramento lhe são ou podem ser confiados; e
- aplicar, liquidar, cobrar, restituir e auditar os tributos, cuja aplicação, liquidação, cobrança, restituição e auditoria lhe são ou podem ser confiados.

Deste pequeno trecho de seus ensinamentos, retira-se uma grande e importante conclusão: o controle aduaneiro é tudo, no que diz respeito às mercadorias que saem ou entram em um território aduaneiro. O controle aduaneiro é o controle do fluxo internacional de mercadorias, é o controle do que pode e do que não pode entrar ou sair do país e é o controle da

¹ En nuestro Código Aduanero, luego de establecerse en el artículo 17 que “La Administración Nacional de Aduanas es el organismo administrativo de la aplicación de la legislación relativa” a la importación y exportación de mercadería” y de preverse en el artículo 18 que esa Administración “...tendrá a su cargo la superintendencia general y dirección de las aduanas y de las demás dependencias que la integren”, se define en funciones a que se refiere el artículo 17. en especial, las de percepción y fiscalización de las rentas públicas producidas por los derechos y demás tributos con que las operaciones de importación y exportación se hallaren gravadas y las del control del tráfico internacional de mercadería”.

Este concepto se complementa —atento a la remisión efectuada en el artículo 19 al artículo 17— con el contenido de los numerosos incisos del artículo 23 del Código Aduanero, donde se enumeran las funciones de la Administración Nacional de Aduanas.

De todos ellos, consideramos ilustrativo transcribir los tres primeros, ya que a nuestro parecer constituyen funciones principales de la aduana. En ellos se expresa:

a) ejercer el control sobre el tráfico internacional de mercadería
b) aplicar y fiscalizar las prohibiciones a la importación y a la exportación cuya aplicación y fiscalización le están o le fueren encomendadas;
c) aplicar, liquidar, percibir, devolver y fiscalizar los tributos cuya aplicación, liquidación, percepción, devolución y fiscalización le están o le fueren encomendadas;”

arrecadação e da fiscalização dos tributos incidentes nessas operações de entrada e de saída de mercadorias do território aduaneiro.

Tendo em vista o acima explanado, tenho convicção de que o controle aduaneiro engloba, dentre outras, as competências aduaneiras não-tributárias (fluxo de mercadorias, a própria mercadoria, origem, aspectos fitossanitários, licenciamentos, proibições, serviços aduaneiros etc.) e as competências aduaneiras tributárias (arrecadação e fiscalização dos tributos incidentes), que são as competências de interesse aqui, na busca da natureza jurídica da norma violada. Desta forma, valho-me das definições acima, nesta tarefa de delimitação de papéis, a qual julgo de suprema importância para o deslinde da questão do que deve e do que não deve ser atingido pelo instituto da prescrição intercorrente.

Voltando à ocultação do real adquirente/interessado, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, como afirmei acima, as normas ensejadoras da pena de perdimento não se prestam à proteção das competências aduaneiras não-tributárias. Essas competências dizem respeito às informações relativas à carga, ao transportador, ao tipo de regime especial, licenciamentos, proibições, serviços aduaneiros etc., mas este não é o bem principal a ser tutelado por essas normas.

A meu ver, essas normas têm por função primordial a proteção das competências aduaneiras tributárias, por meio da busca da higidez da sujeição passiva nas operações de importação/exportação. A ocultação do real adquirente/interessado, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, propicia àqueles que cometem os ilícitos tributários comuns a este tipo de interposição, como o subfaturamento da base de cálculo das importações, a quebra da cadeia do IPI, a subtração do ICMS dos estados etc. a se desincumbirem de suas responsabilidades, quanto à arrecadação dos tributos e ao alcance de um procedimento fiscal, por estarem transparentes à fiscalização desses mesmos tributos.

Tal higidez da sujeição passiva é condição essencial de uma sólida garantia de cobrança não somente dos créditos tributários incidentes diretamente nessas operações – imposto de importação, IPI vinculado, PIS e COFINS - importação etc., mas também daqueles reflexamente incidentes já internamente – cadeia do IPI, ICMS, IRPJ, IRPF etc. Veja-se que, no caso de interposição fraudulenta de terceiros, onde o contribuinte não comprova a origem, a disponibilidade e a transferência lícita dos recursos utilizados em suas operações de comércio exterior, o inciso II do artigo 81 da Lei nº 9.430, de 1996, prevê a declaração de inaptidão do CNPJ da pessoa jurídica passiva.

Para mim, não há dúvidas de que o objetivo de quem se oculta em operações de comércio exterior, utilizando interpostas pessoas de forma fraudulenta, é a elusão/evasão fiscal, prejudicando diretamente a arrecadação dos tributos incidentes, bem como a sua fiscalização, ou seja, prejudicando, ou até mesmo impedindo, que a Aduana execute suas funções tributárias.

Para exemplificar o que venho afirmando, nada melhor do que casos decididos por este Conselho, tratando da ocultação do real adquirente/interessado, inclusive a interposição

fraudulenta de terceiros. Nesses casos, existe sempre a demonstração da ocorrência de um ou mais ilícitos tributários proporcionados pela falsa sujeição passiva, prejudicando a arrecadação e a fiscalização de tributos. Esta falsa sujeição passiva é declarada de forma fraudulenta pelos executores desses ilícitos tributários, ao simular operações lícitas. Abaixo, algumas decisões (grifei).

Sobre os tributos incidentes diretamente nas operações de importação:

Processo nº 12782.000012/2010-43

Recurso Voluntário

Acórdão nº 3201-011.578 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão de 18 de março de 2024

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/07/2007

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. IMPORTAÇÃO. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE.

A **ocultação do real adquirente** das mercadorias, nas operações de comércio exterior, tipifica a figura da interposição fraudulenta.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. SUBFATURAMENTO. TRIBUTOS. PENALIDADES.

Constatado que **os preços das mercadorias consignados nas Declarações de Importação** e correspondentes faturas comerciais que instruíram os despachos para consumo **não correspondiam à realidade das transações efetuadas, resta caracterizado o subfaturamento, decorrendo dessa constatação o lançamento de ofício dos tributos incidentes nas operações de comércio exterior, acrescidos da multa de ofício qualificada e dos juros de mora, bem assim da multa calculada sobre a diferença entre o valor real e o declarado.**

.....

Sobre os tributos devidos já em zona secundária:

Processo nº 11762.720038/2017-53

Recurso Voluntário

Acórdão nº 3402-010.435 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Sessão de 27 de abril de 2023

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 10/10/2014 a 21/04/2015

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE. ART. 23, V, DO DECRETO-LEI Nº 1.455/1976.

Comprovada a interposição fraudulenta, aplica-se a pena de perdimento, nos termos do art. 23, V, §1º e §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976. **Na impossibilidade de apreensão da mercadoria, em razão de sua não localização, consumo ou transferência a terceiros, aplica-se a penalidade pecuniária de conversão da pena de perdimento.**

(...)

A partir desta nova previsão legal, **a utilização de empresa interposta em operações de comércio exterior sem a adoção de uma das duas modalidades (Importação por “conta e ordem” ou Importação por “encomenda”), implica também na não observância de:**

- Uma obrigação tributária principal - Em relação a omitir sua condição de equiparado à industrial;
- Uma obrigação tributária acessória - Por não realizar a escrituração do IPI.

A prática de interposição fraudulenta de pessoas possibilita a quebra da cadeia do IPI com a consequente sonegação daquele tributo. Não se trata do IPI vinculado à importação, este é recolhido automaticamente no ato de registro da DI, quando devido.

Trata-se do IPI que incide em etapa posterior ao desembaraço aduaneiro, IPI incidente sobre o valor da operação na fase comercial posterior ao desembaraço.

O sujeito passivo oculto ao não se apresentar aos órgãos responsáveis pelos controles aduaneiros esquivava-se de assumir sua posição na cadeia do Imposto sobre Produtos Industrializados, tal qual determina a legislação.

Sendo assim, vejo como o objetivo primordial da norma desobedecida a proteção das competências aduaneiras tributárias, as quais são exercidas por meio das funções arrecadadora e fiscalizadora, por parte da Receita Federal - ADUANA, dos tributos incidentes nas operações de importação/exportação. Ou seja, a multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, originada pela impossibilidade da aplicação da pena de perdimento dessa mercadoria, em razão da sua não localização, do seu consumo ou da sua revenda, tem caráter essencialmente tributário.

Por todo o exposto, e conforme consta na decisão sobre o Tema 1293 do STJ, tenho por convicção que não se aplica o § 1º do artigo 1º da Lei nº 9.873/99 nos casos de ocultação do real adquirente/interessado, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, **por isso rejeito a preliminar de prescrição intercorrente.**

Nulidade do Auto de Infração – Ofensa às Garantias Constitucionais do Processo Administrativo Fiscal, fl. 923

A Recorrente alega que a Fiscalização desrespeitou o seu direito constitucional ao Devido Processo Legal ao não analisar todos os documentos por ela acostados aos autos, em virtude de respostas ao Termos de Intimação.

Cumpra desde já salientar que no caso em análise a Administração Pública claramente descumpriu o primado constitucional do DEVIDO PROCESSO LEGAL, ao impor a penalidade de multa, sem o cumprimento das formalidades procedimentais intrínsecas ao Processo Administrativo Fiscal. Veja que a Recorrente foi autuada sem que o AFRFB levasse em consideração todos os documentos juntados que provaram a regularidade das operações e inexistência de prévias encomendas e adiantamento de valores de sua parte.

Sem razão a Recorrente. A Fiscalização é livre para formar a sua convicção. Mas esta liberdade carrega o ônus probatório com ela. Assim, o conjunto probatório atestado pela Fiscalização deve ter força suficiente para sustentar seus argumentos e suas conclusões, cabendo às instâncias de julgamento se pronunciarem sobre a questão, chancelando ou rejeitando a relação conjunto probatório x argumentação x conclusões.

Portanto, rejeito esta preliminar de nulidade do Auto de Infração.

MÉRITO

Quanto às questões de Mérito, a Recorrente traz os seguintes títulos:

III.1 – MODALIDADES DE IMPORTAÇÃO PREVISTAS, fl. 917;

III. 2 - LEGISLAÇÃO NÃO VEDA CLIENTES PRÉ-DEFINIDOS, fl. 920;

III. 4 - DA FALTA DE PROVAS OBJETIVAS PARA CARACTERIZAÇÃO DO DANO AO ERÁRIO – PRESUNÇÃO NÃO É PROVA, fl. 924; e

III. 5 - DA INEXISTENCIA DE DOLO OU FRAUDE, fl. 936.

Sobre o item III.4, sobre a caracterização do Dano ao Erário para aplicação da multa substitutiva do perdimento, tem-se a Sumula Carf nº 160:

A aplicação da multa substitutiva do perdimento a que se refere o § 3º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976 independe da comprovação de prejuízo ao recolhimento de tributos ou contribuições.

Assim, nego os argumentos da Recorrente neste ponto.

Sobre os pontos restantes, passo à análise do lançamento em si, o que certamente responderá aos argumentos e pedidos trazidos pela Recorrente nesses pontos.

Lançamento, Argumentação, Conjunto Probatório e Minhas Análises

A Fiscalização acusa o importador VALUE (responsável solidário) de promover importações ocultando a encomendante VALUE 2004 (Recorrente).

O conjunto probatório apresentado pela Fiscalização tem três pontos de apoio:

- 1 – Pesquisas em seus sistemas informatizados mostram que das 45 Declarações de Importação – DI fiscalizadas, em 32 delas a VALUE 2004 era a única compradora das mercadorias e, nas 13 restantes, a VALUE 2004 e a sociedade empresária STATOIL BRASIL repartiram as compras;
- 2 – Os pedidos de compra, também chamados de ordem de compra, foram realizados pela VALUE 2004 anteriormente ao registro das DI, o que mostra de forma inequívoca que quando as mercadorias foram desembaraçadas elas já tinham destino previamente acordado com estas sociedades; e
- 3 – Os proprietários da VALUE e da VALUE 2004 têm relação de parentesco: pai e filhos, respectivamente.

Quanto ao ponto 1, não há dúvidas de que a comercialização da quase totalidade das mercadorias importadas com um comprador é um forte indício de que este comprador pode figurar como o real adquirente ou encomendante das mercadorias importadas.

O Ponto 2 reforça, também sendo um forte indício, a conclusão da Fiscalização de que a sociedade VALUE 2004 era encomendante das mercadorias importadas pela VALUE.

O ponto 3, em conjunto com os pontos 1 e 2, têm por conclusão de que se trata de sociedades familiares, onde a importadora do pai importa mercadorias encomendadas pela sociedade dos filhos.

Mas o conjunto probatório para aqui. Das 39 páginas do Relatório Fiscal, fls. 454 a 492, apenas 10 páginas são dedicadas ao procedimento fiscal em si, sendo que as outras 29 páginas tratam do histórico da legislação de regência. A Fiscalização não adentra a pontos como capacidade financeira, existência de fato, negociações com o exterior, confusão contábil etc. que são essenciais à comprovação de condutas simuladas e fraudulentas.

Desta forma, o conjunto probatório apresentado, no meu entender, faz prova de que o importador VALUE ocultava o encomendante VALUE 2004 em suas declarações de importação.

Dito isso, é preciso verificar se a conclusão acima, frente à legislação de regência, é suficiente para enquadrar essa conduta (ocultação do encomendante) na infração prevista no inciso V do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, que tem por penalidade o perdimento das mercadorias importadas ou, na falta delas, a multa substitutiva equivalente ao seu valor aduaneiro (grifei):

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)

Fica claro, comparando a legislação acima com a conclusão retirada do conjunto probatório apresentado pela Fiscalização, que ainda falta a comprovação da segunda parte do dispositivo que trata da ocultação do comprador: mediante fraude ou simulação. Ou seja, falta a qualificação de a conduta de ocultar o comprador das mercadorias importadas ter sido realizada mediante fraude ou simulação, para que tal conduta possa ser penalizada com o perdimento dessas mercadorias.

Como o conjunto probatório não satisfaz essa condição, busquei na argumentação legal apresentada pela Fiscalização verificar a existência e a demonstração dessa condição: mediante fraude ou simulação.

A ligação legal entre a acusação de ocultação do encomendante, implicando a pena de perdimento das mercadorias, substituída pela multa do valor equivalente ao valor aduaneiro dessas mercadorias, foi assim apresentada pela Fiscalização (grifei):

A partir desta constatação por parte do governo, definiu-se, por meio do art. 29 da MP 66/2002, que as importações realizadas com recursos de terceiros passam a ser presumidas como operações por sua conta e ordem:

Art. 29. A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

Consequentemente, se o adquirente presumido não tiver sido previamente indicado pelo importador, fica caracterizada sua ocultação gerando-se as consequências previstas nos artigos 59 e 60 da mesma MP, analisados a seguir.

.....

Pelo artigo 59 da MP 66/2002, a ocultação de qualquer das partes envolvidas na operação de comércio exterior (sujeito passivo, real vendedor, comprador ou responsável pela operação) passou a ser punida com a pena de perdimento dos bens transacionados. A ocultação do real adquirente, ou seja, a não informação de que a operação corria por conta e ordem daquele passou a ser considerada dano ao Erário:

Art. 59. O art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, passa a vigorar com as seguintes alterações:

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

.....

V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela

operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.

§ 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias.

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

§ 3º A pena prevista no § 1º converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido transferida a terceiro ou consumida.

.....

Art. 689. Aplica-se a pena de perdimento da mercadoria nas seguintes hipóteses, por configurarem dano ao Erário:

XXII - estrangeira ou nacional, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.

§ 1º 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. (Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, § 3º, com a redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010, art. 41).

Sem razão a Fiscalização. Ela comete três equívocos. O primeiro, quando conclui que a simples realização de operações de comércio exterior, mediante recursos de terceiros, implicando a presunção legal de operações por conta e ordem desse terceiro (artigo 29 da MP 66, de 2002), seria suficiente para penalizar a VALUE 2004 com o perdimento dessas mercadorias.

O Artigo 59 da MP 66 não permite de maneira alguma tal conclusão. Este artigo apenas altera a redação do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, este sim tratando da pena de perdimento.

O artigo 29 da MP 66 nada mais é do que o artigo 27 da Lei nº 10.637, de 2002.

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

A presunção legal estabelecida no artigo 27 da Lei nº 10.637 é clara ao delimitar o seu escopo: “para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001” (grifei):

Art. 77. O parágrafo único do art. 32 do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 32. É responsável pelo imposto:

Parágrafo único.

É responsável solidário:

I - o adquirente ou cessionário de mercadoria beneficiada com isenção ou redução do imposto;

II - o representante, no País, do transportador estrangeiro;

III - o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora." (NR)

Art. 78. O art. 95 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, passa a vigorar acrescido do inciso V, com a seguinte redação:

Art.95 - Respondem pela infração:

(...)

V - conjunta ou isoladamente, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora."

Art. 79. Equiparam-se a estabelecimento industrial os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, que adquirirem produtos de procedência estrangeira, importados por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

Art. 80. A Secretaria da Receita Federal poderá:

I - estabelecer requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora ou exportadora por conta e ordem de terceiro; e

II - exigir prestação de garantia como condição para a entrega de mercadorias, quando o valor das importações for incompatível com o capital social ou o patrimônio líquido do importador ou do adquirente.

Art. 81. Aplicam-se à pessoa jurídica adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora, as normas de incidência das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS sobre a receita bruta do importador.

A presunção legal estabelecida no artigo 27 da Lei nº 10.637 trata, em relação ao presumido real adquirente das mercadorias importadas, da sujeição passiva solidária quanto à responsabilidade do imposto de importação (entendo que de todos os tributos na importação), da responsabilidade por infrações em operações de importação, da equiparação a estabelecimento

industrial, do estabelecimento de condições para atuação no comércio exterior e das normas de incidência das contribuições PIS/PASEP e COFINS.

Desta forma, diferentemente da presunção estabelecida no § 2º do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, a qual permite que se considere interposição fraudulenta a atuação de importador/facilitador que não comprovar a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos utilizados em suas operações de importação, a presunção estabelecida no artigo 27 da Lei nº 10.637 tem por objetivo principal atrair para o polo passivo da relação o real adquirente ocultado, para fins de responsabilização por tributos e penalidades incidentes/aplicadas nas operações das quais participou como ocultado.

O segundo equívoco cometido pela Fiscalização é que ela faz toda uma ilação entre os recursos de terceiros, a presunção legal de ocultação e a pena de perdimento sem apresentar prova alguma de que os recursos utilizados nas importações da VALUE eram da VALUE 2004. Pelo contrário, a Fiscalização, em suas conclusões, fl. 488, afirma que os recursos são do importador VALUE (grifei):

6. CONCLUSÃO

No caso em análise, como já foi dito, VALUE 2004, operava conjuntamente com VALUE, que não operava assumindo o risco, tanto é que não possuía estrutura de vendas e as mercadorias eram imediata e integralmente revendidas para a VALUE 2004 com quem combinava previamente a operação. **VALUE era de fato prestadora de serviços em importação, mesmo que com seus próprios recursos**, a fim de ocultar a real interessada VALUE 2004, a encomendante na operação.

Inclusive no procedimento fiscal que deu origem ao presente processo, processo nº 11762-720.083/2016-27, fl. 459, tem-se o seguinte (grifei):

4. Da Origem, Disponibilidade e Efetiva Transferência dos Recursos

Através dos elementos apresentados, a auditoria não conseguiu detectar indícios que os negócios em comércio exterior teriam outra fonte de recursos além do ingresso das vendas no período auditado. A Planilha de Movimentação de Recursos e Encomenda, anexo 2, identifica as liquidações das notas fiscais para o período de fevereiro de 2014 até maio de 2015. Esta indicação de origem de meios não afasta a interposição de pessoas, mas induz a caracterização desta interposição como realizada no âmbito de operação de encomenda.

Por fim, como terceiro equívoco, a Fiscalização faz todo um arrazoadado legal sobre a presunção da existência de um real adquirente, mas todo o seu Relatório Fiscal, inclusive a autuação, são baseados na ocultação do encomendante, e não do real adquirente.

Desta forma, seja pelo pobre conjunto probatório apresentado, seja pela argumentação legal alicerçada em recursos de terceiros inexistentes, seja pela incongruência entre fundamentação legal e argumentação, a Fiscalização não conseguiu provar que a ocultação

do encomendante VALUE 2004 nas importações da VALUE foram realizadas mediante fraude ou simulação.

Diga-se de passagem, que tal comprovação é de difícil realização, pois, no caso de importações por encomenda, quem compra e negocia no exterior e quem interna as mercadorias e paga os tributos é o importador. Se a negociação fosse toda realizada diretamente pelo encomendante, estaríamos diante do real adquirente, e não do encomendante. Entendo que no caso da ocultação de encomendante, poder-se-ia, por exemplo, comprovar a fraude ou simulação se o encomendante tivesse ciência de que o importador faria a importação se valendo de alguma irregularidade, como o subfaturamento, e, sabendo disso, o encomendante, em conluio com o importador, auferisse algum ganho com a irregularidade.

Assim, como se trata de acusação de ocultação do comprador (encomendante), mediante fraude ou simulação, cabe à Fiscalização o ônus probatório da suposta conduta fraudulenta da Recorrente. Tal ônus não foi cumprido pela Fiscalização.

Com certeza VALUE e VALUE 2004 agiram em desacordo com as regras que regiam a sujeição passiva declarada em suas importações. Mas entendo que a Fiscalização não trouxe aos autos provas robustas de que a interposição levada a efeito pela VALUE, ocultando a VALUE 2004 como encomendante, foi realizada mediante fraude ou simulação. Os indícios levantados por ela, Fiscalização, como notas fiscais de entrada e de saída sequenciais, mercadorias com mesmos códigos, identificação e quantidades, todas vendidas para a VALUE 2004, e pedidos prévios às importações apenas confirmam que o real encomendante das mercadorias importadas pela VALUE foi a VALUE 2004.

Ao fim e ao cabo, por entender que a Fiscalização comprovou que as operações de importação realizadas pela VALUE ocorreram mediante encomenda da VALUE 2004, **mas** que não comprovou que tal conduta foi realizada por meio de fraude ou simulação, voto por cancelar o auto de infração, pois os fatos narrados no Relatório Fiscal, aliados ao conjunto probatório apresentado, não se subsomem ao estabelecido no inciso V do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976.

CONCLUSÃO

Voto por não conhecer do Recurso Voluntário de VALUE COMERCIAL DE EQUIPAMENTOS OFFSHORE LTDA., por ela ter sido declarada revel em primeira instância, conhecer do Recurso Voluntário de VALUE 2004 COMERCIAL E EQUIPAMENTOS DE PETRÓLEO LTDA., para rejeitar as preliminares de prescrição intercorrente e de nulidade suscitadas e, no mérito, dar provimento ao Recurso de VALUE 2004 COMERCIAL E EQUIPAMENTOS DE PETRÓLEO LTDA. para cancelar o Auto de Infração.

É como voto.

Assinado Digitalmente

ACÓRDÃO 3402-013.393 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 11762.720049/2017-33

ANSELMO MESSIAS FERRAZ ALVES

DOCUMENTO VALIDADO