



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12466.720124/2021-50
ACÓRDÃO	3401-014.644 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	INDÚSTRIA E COMÉRCIO QUIMETAL S.A. (QUIMETAL); NEUTROLAB BRASIL COMÉRCIO DE COSMÉTICOS LTDA. (NEUTROLAB); ZARA BRASIL LTDA. E ZARA HOME BRASIL PRODUTOS PARA O LAR LTDA. (ZARA BRASIL E ZARA HOME)
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2016 a 04/12/2020

DEVIDO PROCESSO LEGAL. DIREITO AO CONTRADITÓRIO E À AMPLA DEFESA.

Tendo o procedimento fiscal se desenvolvido mediante o cumprimento das formalidades legais e estando consubstanciado em Auto de Infração contendo descrição dos fatos e fundamentação jurídica, de forma a assegurar o exercício do direito ao contraditório e à ampla defesa, resta infundada a arguição de nulidade por vício formal.

AUTO DE INFRAÇÃO. INSTRUÇÃO PROBATÓRIA.

Estando o Auto de Infração instruído com os elementos de prova em que se baseia a exação, não cabe falar em nulidade por vício material.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2016 a 04/12/2020

INFRAÇÃO ADUANEIRA. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL DA CONTAGEM. DATA DA INFRAÇÃO. SÚMULA CARF nº 184.

Mesmo no caso em que envolver fiscalização de caso submetido ao regramento das infrações estabelecidas no Decreto nº 1455/1976 que pressupõem suspeitas de dolo, fraude, simulação, interposição de pessoas, o termo inicial da contagem do prazo prescricional é o da data da infração conforme o disposto no artigo 139 do Decreto Lei nº 37/1966, nos termos da Súmula CARF nº 184.

ARGUIÇÃO DE CONFISCO E DE VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE. DISPENSA OU REDUÇÃO DE MULTA SEM PREVISÃO LEGAL. IMPOSSIBILIDADE.

No âmbito do processo administrativo fiscal, é vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação de lei, sob fundamento de inconstitucionalidade. A autoridade administrativa não pode usurpar a competência do legislador para substituir o juízo de proporcionalidade por ele exercido, com o fim de alterar o valor da multa definido na lei, o que somente pode ser revisto pelo próprio Poder Legislativo ou, em caso de inconstitucionalidade, pelo Judiciário. O emprego dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade não autoriza o julgador administrativo a dispensar ou reduzir multas estabelecidas na lei em valor ou percentual único, sem que haja expressa previsão legal para graduação da penalidade dentro de uma faixa variável de valor.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Período de apuração: 01/01/2016 a 04/12/2020

OCULTAÇÃO DE SUJEITO PASSIVO NA IMPORTAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO.

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

DANO AO ERÁRIO. PRESUNÇÃO LEGAL *JURE ET DE JURE*.

A configuração da infração prevista no inciso V do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, independe da demonstração de prejuízo ao recolhimento de tributos ou contribuições. O dano ao erário não se configura unicamente pela falta ou insuficiência de pagamento de tributos, mas também pelo prejuízo ao controle aduaneiro das operações de importação e exportação.

VIGÊNCIA DO ARTIGO ART. 23, INCISO V, §§ 1º e 3º, DO DECRETO-LEI Nº 1.455/1976 EM FACE DO ARTIGO 33 DA LEI Nº 11.488/2007.

O artigo 33 da Lei nº 11.488, de 2007 não derogou tacitamente o artigo 23, inciso V, §§ 1º e 3º, do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, com redação dada pela Lei no 10.637/2002, nem estabeleceu penalidade menos severa para infração prevista nesta última disposição legal, não se configurando as hipóteses de retroatividade benigna previstas no art. 106 do Código Tributário Nacional.

OCULTAÇÃO DE SUJEITO PASSIVO NA IMPORTAÇÃO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

Respondem conjunta ou isoladamente, o real encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de

pessoa jurídica importadora bem como quem quer que, de qualquer forma, concorra para a prática da infração ou dela se beneficie.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, conhecer dos recursos voluntários, rejeitar as preliminares e, no mérito, DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário das Recorrentes, para RECONHECER a decadência e EXTINGUIR as penalidades correspondentes a Declarações de Importação registradas no período de 04/01/2016 a 10/06/2016, com fulcro nos arts. 138 e 139 do Decreto-lei n.º 37, de 1966, e no art. 753 do Decreto n.º 6.759, de 2009, em conformidade com a Súmula CARF n.º 184. Vencidos os conselheiros Laercio Cruz Uliana Junior, Mateus Soares de Oliveira e Laura Baptista Borges que como prejudicial de mérito reconheciam a prescrição intercorrente nos termos do repetitivo do STJ, Tema 1293

Assinado Digitalmente

Celso José Ferreira de Oliveira – Relator

Assinado Digitalmente

Leonardo Correia Lima Macedo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Ana Paula Pedrosa Giglio, Laercio Cruz Uliana Junior, Celso Jose Ferreira de Oliveira, Mateus Soares de Oliveira, Laura Baptista Borges, Leonardo Correia Lima Macedo (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem descrever a controvérsia até aquele momento processual, adoto o relatório da decisão de primeira instância:

Trata o presente processo de impugnações contra o Auto de Infração de fls. 02-21 e 660-682, por meio do qual foi formalizada a exigência da multa prevista no art. 23, inciso V, § 3º, do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, com redação dada pelas Leis no 10.637, de 2002, e nº 12.350, de 2010, no valor de R\$ 31.845.349,50.

De acordo com a peça exordial, a penalidade foi aplicada em razão da prática de ocultação do sujeito passivo, mediante fraude e simulação, nas importações de produtos das marcas ZARA e ZARA HOME. A responsabilidade pela infração foi imputada solidariamente aos sujeitos passivos indicados em epígrafe.

No Relatório de Fiscalização, de fls. 660-682, inicialmente, a autoridade aduaneira discorre sobre as modalidades de importação admitidas no ordenamento jurídico nacional, informando as características de cada uma delas, com base na legislação de regência da matéria: Importação Direta ou por Conta Própria, Importação Por Conta e Ordem de Terceiro e Importação para Revenda a Encomendante Pré-Determinado.

É informado que esta última modalidade se caracteriza quando uma empresa adquire mercadorias no exterior com recursos próprios e promove o seu despacho aduaneiro de importação, a fim de revendê-las, posteriormente, a uma empresa encomendante previamente determinada, em razão de contrato entre a importadora e a encomendante (art. 3º da IN RFB nº 1861/2018).

A respeito desse tipo de importação, o agente fiscal afirma que, assim como na importação direta, o importador adquire a mercadoria junto ao exportador no exterior, providenciando sua nacionalização, porém a revende ao encomendante pré-determinado o qual participa da decisão do importador (espécie de produto, quantidade etc.), de modo que tal operação tem, para o importador contratado, os mesmos efeitos fiscais de uma importação própria.

Acrescenta que o encomendante de mercadorias de procedência estrangeira é equiparado a estabelecimento industrial, portanto é contribuinte do IPI, devendo destacar o imposto nas notas fiscais de saída desses produtos.

Após fixar a conceituação jurídica de “ocultação”, o autuante ressalta o caráter doloso do tipo infracional na importação, isto é, a intenção do sujeito passivo - pessoa jurídica que, efetivamente, promove a entrada da mercadoria estrangeira no território nacional – de ocultar-se aos olhos do Fisco, com desígnio de afastar obrigações tributárias, sejam principais, sejam acessórias.

Enfatiza que, em geral, na prática da interposição fraudulenta para ocultar o sujeito passivo na importação, situação em que o encomendante ou o adquirente fica oculto, a simulação tem por objetivo afastar sua condição de contribuinte do IPI.

São mencionados ainda outros danos causados pela ocultação do verdadeiro sujeito passivo, ou o real vendedor, comprador ou responsável pela operação de comércio exterior, tais como: o prejuízo ao controle aduaneiro, que não se restringe a aspectos tributários, contrabando e descaminho, evasão de divisas,

lavagem de dinheiro e outros; impedimento de o Estado identificar os reais responsáveis por infrações e de aplicar as respectivas sanções cabíveis; gozo indevido de incentivos fiscais na área do ICMS, ocultando-se o destinatário final da operação, visto que o sujeito ativo do ICMS incidente sobre a importação de mercadorias é o Estado da Federação em que estiver localizado o destinatário final da operação, que de fato dará entrada na mercadoria importada, independente da importação ser formalizada em outro estado da federação.

Em seguida, a autoridade administrativa informa que as marcas ZARA e ZARA HOME estão registradas no Brasil em nome da empresa estrangeira INDUSTRIA DE DISEÑO TEXTIL, S.A. (INDITEX, S.A.), doravante denominada apenas INDITEX, que é sócia majoritária da empresa ZARA BRASIL LTDA., com 99,99% de seu capital, e desde 14/01/2020, detém 100% de participação na empresa ZARA HOME BRASIL PRODUTOS PARA O LAR LTDA. Aduz que, de 29/04/2011 a 14/01/2020, que inclui o período fiscalizado, figurava como sócia majoritária desta última pessoa jurídica outra empresa do grupo, a ZARA HOME ESPAÑA, SA.

De acordo com o relatório fiscal, considerando o período fiscalizado, as empresas ZARA BRASIL LTDA. (doravante mencionada apenas como ZARA BRASIL) e ZARA HOME BRASIL PRODUTOS PARA O LAR LTDA. (ZARA HOME) são vinculadas aos exportadores INDITEX e ZARA HOME ESPAÑA, nos termos do artigo 15.4 do Acordo de Valoração Aduaneira (Acordo para Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio 1994, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 30, de 15 de dezembro de 1994, e promulgado pelo Decreto nº 1.355, de 30 de dezembro de 1994).

A análise dos dados agregados das exportações realizadas por INDITEX, ZARA HOME ESPAÑA para o Brasil, entre 2016 e 2020, mostra que apenas as empresas ZARA BRASIL, ZARA HOME e QUIMETAL importaram produtos da marca ZARA diretamente das empresas internacionais detentoras da marca. Conforme esse levantamento, as importações da ZARA BRASIL correspondem a 94,5% do total; a ZARA HOME BRASIL importou cerca de 4,3%; a QUIMETAL totalizou um pouco mais de R\$ 31 milhões de importações no período, que corresponde a um pouco mais de 1% do total.

Ainda em conformidade com o relato (quadros demonstrativos de fls. 667-668):

a) todas as importações de ZARA BRASIL e ZARA HOME BRASIL foram declaradas como importações “por conta própria”, porém em todas as importações da QUIMETAL foi informado que a empresa NEUTROLAB é a encomendante das mercadorias;

b) as importações de ZARA HOME e ZARA HOME BRASIL com alíquota zero de IPI correspondem respectivamente a 96% e 60%, no período, porém 93% das importações da QUIMETAL são de alíquota de IPI de 12% ou mais;

c) as importações de produtos ZARA registradas pela QUIMETAL, todas por encomenda da NEUTROLAB, se concentraram nos produtos de perfumaria (águas de colônia, NCM 33030020, e perfumes, NCM 33030010), com alíquota IPI de 12% e 42%.

No curso da ação fiscal foram realizadas diligências nos dois estabelecimentos da empresa NEUTROLAB: na Matriz, CNPJ 31.447.543/0001-85, que figura como encomendante nas DI's registradas pela QUIMETAL, e na Filial 4, CNPJ 31.447.543/0004-28, que consta como destinatária dos produtos importados nas notas fiscais de venda, emitidas pela QUIMETAL.

Eis os fatos constatados pela fiscalização, por ocasião das citadas diligências:

a) em 06/06/2019, os Auditores-Fiscais comparecem à sede da Filial 4, tendo encontrado uma sala comercial completamente vazia, sem móveis e equipamentos;

b) o imóvel onde deveria funcionar a citada filial é alugado pela empresa ENIVIX LTDA., empresa de logística, que o sublocou para NEUTROLAB, porém o gerente daquela empresa informou que a NEUTROLAB não movimentava cargas há pelo menos 6 anos, inclusive, não possuía contrato para tal operação (vide documentos fotografias constantes do ANEXO V);

c) em 02/07/2019, a fiscalização se dirigiu ao estabelecimento Matriz da empresa NEUTROLAB, tendo igualmente encontrado o imóvel vazio;

d) uma pessoa física residente em casa vizinha ao imóvel, informou que a empresa que fabricava cosméticos havia se mudado há anos e que posteriormente o prédio serviu de depósito da empresa fabricante dos limpadores MULTUSO "MÚSCULO" (vide documento e fotografias do ANEXO VI).

A respeito da empresa NEUTROLAB, é mencionado ainda que:

a) alterou o seu endereço em 26/12/2019 e o imóvel diligenciado constou como endereço da matriz entre maio de 2010 e dezembro de 2019 (documento dos ANEXO IV);

b) os dados da GFIP e do eSocial revelam que, de janeiro a março de 2016, a matriz possuía dois empregados e o sócio administrador José Tarcizio Ribeiro; entre abril de 2016 a dezembro de 2020, a matriz tinha apenas um funcionário e o sócio administrador (ANEXO VII);

c) a Filial 4 não apresenta GFIP desde 2011, ou seja, o estabelecimento não tem empregado há 10 anos, embora todas as notas fiscais da QUIMETAL tenham sido emitidas em nome dessa filial;

Diante dos fatos narrados a fiscalização conclui que:

"[...] a empresa não demonstra ter a necessária capacidade operacional para movimentar, conforme notas fiscais de saída, mais 74 milhões em mercadorias entre 2016 e 2020, seja por falta de funcionários ou mesmo por falta de estrutura

física, já que os endereços da matriz e da filial 4 foram encontrados vazios, conforme relatório das diligências realizadas. Esses são fatos que indicam que NEUTROLAB é na verdade uma empresa de fachada, usada como interposta pessoa, para ocultar os reais beneficiários das operações de comércio exterior”.

...

O perfil das importações e o modo de distribuição das mercadorias nacionalizadas pela NEUTROLAB tem peculiaridades que reforçam que esta empresa foi utilizada apenas para simular operações comerciais inexistentes de fato com objetivo de esconder os reais beneficiários, quebrar a cadeia de IPI e permitir a obtenção de benefícios fiscais.

O relatório alude a dados extraídos do SISCOMEX, entre 2016 e 2020, os quais demonstram que em todas as importações de produtos da marca ZARA ou ZARA HOME, com participação da NEUTROLAB, esta figura como encomendante e a QUIMETAL como importadora, tendo como exportadores as empresas INDITEX, ZARA HOME ESPAÑA ou TEMPE S.A (outra empresa do grupo INDITEX).

Além disso, conforme apurado, o volume total importado, no valor de R\$ 31.145.652,89 (especialmente perfumes e águas de colônia), foi destinado às empresas ZARA BRASIL e ZARA HOME BRASIL, destacando-se que a NEUTROLAB teve apenas as empresas ZARA BRASIL e ZARA HOME BRASIL como clientes, no período de 2016 a 2020, fato confirmado pelas notas fiscais emitidas por aquela empresa, pelo seu Plano de Contas e pelos extratos dos livros Razão da conta “CLIENTES” (arquivos de fls. 659/659).

A fiscalização relata ainda que:

a) no citado no período, mais de 90% das notas fiscais emitidas pela QUIMETAL transferindo os produtos para NEUTROLAB utilizam o CFOP: "Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, que não deva por ele transitar", de modo que as mercadorias eram remetidas diretamente das áreas alfandegadas para as empresas ZARA e ZARA HOME, acompanhadas de notas fiscais emitidas pela QUIMETAL e pela NEUTROLAB, sendo que, de um modo geral, esta emitia suas notas no mesmo dia ou no dia posterior;

b) há casos, em que a NEUTROLAB emitiu sua nota fiscal no dia anterior à emissão da respectiva nota pela QUIMETAL, o que, segundo o autuante, constitui mais um indício de simulação, já que a empresa vendeu produtos antes mesmo de formalizar a sua compra, revelando que os produtos já estavam previamente destinados às empresas ZARA BRASIL e/ou ZARA HOME BRASIL.

O agente público salienta que, na forma como ocorrem as importações registradas por QUIMETAL e NEUTROLAB, as empresas ZARA BRASIL e ZARA HOME BRASIL não estariam obrigadas a destacar o IPI na saída desses produtos de seus estabelecimentos, o que representa uma grande vantagem do ponto de vista tributário.

Durante o procedimento fiscalizatório, as empresas ZARA BRASIL e ZARA HOME BRASIL foram intimadas a:

a) apresentar os extratos bancários do período fiscalizado; c) a Filial 4 não apresenta GFIP desde 2011, ou seja, o estabelecimento não tem empregado há 10 anos, embora todas as notas fiscais da QUIMETAL tenham sido emitidas em nome dessa filial;

Diante dos fatos narrados a fiscalização conclui que:

“[...] a empresa não demonstra ter a necessária capacidade operacional para movimentar, conforme notas fiscais de saída, mais 74 milhões em mercadorias entre 2016 e 2020, seja por falta de funcionários ou mesmo por falta de estrutura física, já que os endereços da matriz e da filial 4 foram encontrados vazios, conforme relatório das diligências realizadas. Esses são fatos que indicam que NEUTROLAB é na verdade uma empresa de fachada, usada como interposta pessoa, para ocultar os reais beneficiários das operações de comércio exterior”.

...

O perfil das importações e o modo de distribuição das mercadorias nacionalizadas pela NEUTROLAB tem peculiaridades que reforçam que esta empresa foi utilizada apenas para simular operações comerciais inexistentes de fato com objetivo de esconder os reais beneficiários, quebrar a cadeia de IPI e permitir a obtenção de benefícios fiscais.

O relatório alude a dados extraídos do SISCOMEX, entre 2016 e 2020, os quais demonstram que em todas as importações de produtos da marca ZARA ou ZARA HOME, com participação da NEUTROLAB, esta figura como encomendante e a QUIMETAL como importadora, tendo como exportadores as empresas INDITEX, ZARA HOME ESPAÑA ou TEMPE S.A (outra empresa do grupo INDITEX).

Além disso, conforme apurado, o volume total importado, no valor de R\$ 31.145.652,89 (especialmente perfumes e águas de colônia), foi destinado às empresas ZARA BRASIL e ZARA HOME BRASIL, destacando-se que a NEUTROLAB teve apenas as empresas ZARA BRASIL e ZARA HOME BRASIL como clientes, no período de 2016 a 2020, fato confirmado pelas notas fiscais emitidas por aquela empresa, pelo seu Plano de Contas e pelos extratos dos livros Razão da conta “CLIENTES” (arquivos de fls. 659/659).

A fiscalização relata ainda que:

a) no citado no período, mais de 90% das notas fiscais emitidas pela QUIMETAL transferindo os produtos para NEUTROLAB utilizam o CFOP: "Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, que não deva por ele transitar", de modo que as mercadorias eram remetidas diretamente das áreas alfandegadas para as empresas ZARA e ZARA HOME, acompanhadas de notas fiscais emitidas pela QUIMETAL e pela NEUTROLAB, sendo que, de um modo geral, esta emitia suas notas no mesmo dia ou no dia posterior;

b) há casos, em que a NEUTROLAB emitiu sua nota fiscal no dia anterior à emissão da respectiva nota pela QUIMETAL, o que, segundo o autuante, constitui mais um indício de simulação, já que a empresa vendeu produtos antes mesmo de formalizar a sua compra, revelando que os produtos já estavam previamente destinados às empresas ZARA BRASIL e/ou ZARA HOME BRASIL.

O agente público salienta que, na forma como ocorrem as importações registradas por QUIMETAL e NEUTROLAB, as empresas ZARA BRASIL e ZARA HOME BRASIL não estariam obrigadas a destacar o IPI na saída desses produtos de seus estabelecimentos, o que representa uma grande vantagem do ponto de vista tributário.

Durante o procedimento fiscalizatório, as empresas ZARA BRASIL e ZARA HOME BRASIL foram intimadas a:

- a) apresentar os extratos bancários do período fiscalizado;
- b) informar os motivos pelos quais importaram diretamente, das empresas INDITEX e ZARA HOME ESPAÑA, cerca de 2,8 bilhões de produtos da marca ZARA (sendo 94% desse volume com alíquota zero de IPI), mas não fizeram a importação direta dos produtos de suas marcas (perfumes, águas de colônia e assemelhados), em grande parte tarifados com alíquotas de IPI de pelo menos 12%, podendo chegar a 42%, os quais foram importados por QUIMETAL e NEUTROLAB, procedentes dos mesmos exportadores que fazem parte do grupo econômico das fiscalizadas, sendo que esses produtos foram, ao final, adquiridos por ZARA BRASIL e ZARA HOME BRASIL;
- c) informar como se deu a negociação de compra e venda dos produtos mencionados no item anterior com a empresa NEUTROLAB e apresentar documentação, e-mails, contratos ou outros documentos que comprovem a negociação, identificando as pessoas físicas responsáveis pela negociação de ambos os lados.

As empresas intimadas não apresentaram os extratos bancários nem os esclarecimentos e documentos solicitados.

A NEUTROLAB foi intimada a apresentar registros das marcas ZARA e ZARA HOME ou contrato/autorização para comercializar os produtos das marcas no mercado nacional e os extratos de suas contas bancárias, porém, não respondeu às intimações. A QUIMETAL, por sua vez, foi intimada a exibir os contratos com importador e encomendante, extratos bancários e contratos de câmbio, tendo respondido à demanda do Fisco e apresentado os documentos solicitados.

Consta que, a partir do momento em que as empresas tiveram ciência de que estavam sendo fiscalizadas, houve alteração nas suas condutas, a seguir descritas:

- a) a partir de julho/2019, a NEUTROLAB passou a declarar em DCTF débitos de IPI incidente na saída de produtos importados, ainda que timidamente e em meses

alternados, e antes disso não tinha declarado débitos de IPI, comportamento comum em empresas utilizadas como interpostas pessoas;

b) no fim de 2019, a NEUTROLAB alterou o endereço da matriz (o endereço anterior era um prédio abandonado) e sua composição social (Luiz Brito Filho - CPF 079.607.608-10 - se retirou da sociedade;

c) importações de perfumes e águas-de-colônia, os dois produtos com maior volume de importações realizadas por QUIMETAL e NEUTROLAB, antes do início da fiscalização, tiveram uma redução de cerca 35% em 2019, em comparação com 2018, e foi praticamente zero em 2020;

d) a empresa ZARA BRASIL, que nunca havia importado tais produtos antes do início da fiscalização, começou, a partir de agosto/2019, a importar tais produtos diretamente da INDITEX, sua sócia majoritária, perfazendo um volume importado por ZARA BRASIL em 2020 praticamente idêntico àquele importado por QUIMETAL e NEUTROLAB no ano anterior.

Em face dessas constatações, o Auditor-Fiscal sustenta que a mudança se deu apenas no modo de declarar as importações, mais especificamente de quem se apresentou como responsável por elas, visto que os produtos, o exportador e o destinatário final são os mesmos, ressaltando que as mercadorias importadas por QUIMETAL e NEUTROLAB eram repassadas para ZARA BRASIL e ZARA HOME BRASIL, empresas que seriam as reais responsáveis pelas importações.

Por fim, com base no art. 72 da Lei nº 4.502/1964 e no art. 167 do Código Civil Brasileiro, a fiscalização conclui que nas importações de produtos da marca ZARA e ZARA HOME, registradas pela QUIMETAL por encomenda da NEUTROLAB, esta atuou como interposta pessoa, mediante fraude e simulação, para ocultar os reais beneficiários das operações de comércio exterior, ZARA BRASIL e ZARA HOME BRASIL, com o propósito de quebrar a cadeia do IPI, além de esconder o vínculo com as exportadoras INDITEX e ZARA HOME ESPAÑA.

A infração apurada é considerada dano ao erário, estando tipificada no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei 1.455/1976, e por se tratar de mercadorias já revendidas, o que impossibilita a aplicação da pena de perdimento, foi impingida a multa equivalente ao valor aduaneiro dos produtos importados, nos termos do § 3º da citada disposição legal.

Além de arrolar no polo passivo, o contribuinte empresa QUIMETAL, com base no art. 124 do Código Tributário Nacional (CTN) e no art. 95, incisos I, V e VI, do Decreto-Lei nº 37/1966 (e alterações), são apontadas como responsáveis solidários:

☐ a empresa NEUTROLAB, interposta pessoa, que aparece como encomendante nas importações, tendo cedido o seu nome para ocultar as reais beneficiárias das operações de comércio exterior e ☐ as empresas ZARA BRASIL e ZARA HOME BRASIL, na qualidade de reais adquirentes das mercadorias importadas.

De acordo com os documentos de fl. 704-711, os sujeitos passivos foram cientificados da exação em 11/06/2021.

Conforme termo de fls. 721-722, as empresas ZARA BRASIL e ZARA HOME BRASIL, apresentaram conjuntamente a impugnação de fls. 723-762, em 12/07/2021, na qual, após aludirem à tempestividade, expõem as seguintes razões de defesa, em síntese:

- 1) as Requerentes fazem parte do Grupo Inditex (produtos da marca Zara) e são responsáveis por comercializar os produtos do citado Grupo no Brasil;
- 2) em momento algum o fluxo operacional adotado pelas Requerentes foi ocultado, tendo todas as transações ocorrido de forma regular e transparente perante as Autoridades Fiscais, e respaldadas em documentos hábeis;
- 3) não há que se falar que houve ocultação das Requerentes como sujeitos ativos das importações questionadas, sobretudo porque não houve conduta fraudulenta, simulada ou mesmo dolosa por parte das Requerentes, inexistindo, portanto, os requisitos necessários para a alegação de interposição fraudulenta;
- 4) houve justificativa econômica para o fluxo comercial/operacional adotado pelas Requerentes e questionado pela Autoridade Fiscal, que envolvia a importação dos produtos por encomenda de empresa terceira, não vinculada, com posterior revenda às Requerentes, e participação de três sociedades, com funções distintas e sem vinculação societária entre si;
- 5) a QUIMETAL é conhecida trading localizada no Estado do Espírito Santo e com licenças, autorizações, mão de obra e estrutura especializada para importar produtos cosméticos, de higiene e perfumaria, sendo responsável por todas as providências junto às Autoridades Portuárias para importação e despacho aduaneiro dos produtos;
- 6) a NEUTROLAB é detentora de autorizações, licenças, alvarás sanitários e cadastros na ANVISA para armazenar, manipular e distribuir produtos cosméticos, de higiene e perfumaria, atuando como encomendante das importações, as quais eram realizadas com seus recursos próprios (sem adiantamento pelas Requerentes) e, conseqüentemente, assumindo os riscos da operação;
- 7) os produtos eram revendidos pela NEUTROLAB às Requerentes, que então realizavam sua mera comercialização em território brasileiro;
- 8) para formalizar a relação negocial com as empresas partícipes do fluxo de importação dos produtos – demonstrando sua boa-fé e afastando qualquer alegação de simulação ou ocultação das transações – em 2009 foram firmados os seguintes contratos:
 - a) contrato de importação não exclusiva, entre a controladora das Requerentes (Inditex, localizada na Espanha) e a trading Quimetal, o que viabilizou a importação dos produtos cosméticos da marca Zara por empresa que possuía as

autorizações, licenças e estruturas necessárias para importar produtos cosméticos;

b) contrato de Compra e Venda, entre a Requerente ZARA BRASIL (e aplicável à ZARA HOME, por se tratar de sociedade do mesmo Grupo Econômico) e a NEUTROLAB, para amparar a aquisição dos produtos cosméticos importados por encomenda da NEUTROLAB, que detinha as licenças específicas da ANVISA e alvarás sanitários exigidos para essas transações;

9) conforme se verifica do Contrato de Compra e Venda, a NEUTROLAB estava autorizada a manter relações comerciais com outras empresas, estando vedada tão somente a venda dos produtos de marca Zara;

10) a importação desses produtos por encomenda da NEUTROLAB, com participação de empresa trading (QUIMETAL), estava prevista no próprio Contrato;

11) antes mesmo de as Requerentes ingressarem no segmento de cosméticos, a QUIMETAL e NEUTROLAB já possuíam relação comercial para atuação na modalidade “importação por encomenda”, tendo, inclusive, firmado contrato em 2007 para respaldar essas transações;

12) as Requerentes não constam desse Contrato (ou qualquer outra empresa comercial), já que ele se refere à relação de anos existente entre QUIMETAL (importadora) e NEUTROLAB (encomendante), demonstrando que sempre houve transparência e independência nas atividades realizadas pelas empresas citadas;

13) seguindo os termos dos Contratos acima mencionados, o fluxo operacional para importação das mercadorias aqui questionadas pode ser sintetizado da seguinte forma:

a) a controladora espanhola das Requerentes entrava em contato com a NEUTROLAB para informar sobre a disponibilidade dos produtos a serem remetidos ao Brasil para comercialização;

b) NETROLAB adotava as providências para registro dos produtos junto à ANVISA para, assim, viabilizar sua importação;

c) as mercadorias eram importadas diretamente pela trading QUIMETAL, por encomenda da sociedade NEUTROLAB, a primeira autorizada a importar e a segunda a manusear, armazenar e distribuir produtos cosméticos no Brasil, conforme alvarás e autorizações anexas;

d) emissão da Declaração de Importação, constando QUIMETAL como importador e NEUTROLAB como encomendante, e, portanto, responsável pelo recolhimento dos tributos devidos pelo desembaraço aduaneiro, ponto que sequer é questionado nesta autuação;

e) após o desembaraço aduaneiro, a NEUTROLAB se responsabilizava pela cotação e contratação de empresa transportadora e supervisionava a efetiva

concretização do transporte rodoviário das mercadorias entre o Porto de Vitória até sua destinação final (estabelecimentos indicados pelas Requerentes);

f) a NEUTROLAB realizava o controle de qualidade e conferência da composição das mercadorias importadas para confirmar sua regularidade, correta classificação fiscal e obter todos os dados necessários para a etiquetagem dos produtos, segundo as normas regulatórias brasileiras;

g) a NEUTROLAB emitia Nota Fiscal de Venda às Requerentes e as posicionava sobre a previsão de recebimento dos produtos vendidos;

h) somente após efetivo recebimento das mercadorias em seu estabelecimento, acompanhado do respectivo registro de entrada do produto, as Requerentes realizavam o pagamento da NEUTROLAB;

14) os produtos não poderiam ter sido encomendados ou importados diretamente pelas Requerentes, que não possuíam as autorizações e licenças necessárias para tanto;

15) as alegações utilizadas para fundamentar o Auto de Infração são inconsistentes e baseadas em meras presunções, não tendo a Fiscalização comprovado a alegada ocultação fraudulenta do sujeito passivo e muito menos qualquer prejuízo ao Erário em decorrência da estrutura questionada;

16) nos termos do artigo 139 do Decreto-Lei nº 37, de 18/11/1966, o direito de as Autoridades Fiscais imporem penalidades de natureza aduaneira, inclusive quando relacionadas à ocultação do real adquirente das importações, extingue-se em cinco anos, contados da data da infração (data do registro da DI), conforme jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF);

17) o direito de impor penalidade para as importações registradas no período de 01/01/2016 e 11/06/2016, mais de cinco anos anteriores à ciência desta autuação, está extinto pela decadência, de modo que a multa imposta a essas operações deve ser cancelada;

18) a fiscalização se utilizou de premissas equivocadas para concluir, de forma errada, que as Requerentes seriam adquirentes ocultados de forma fraudulenta nas importações realizadas por conta e ordem da NEUTROLAB, visto que, não houve qualquer simulação ou ocultação e tudo foi feito de modo transparente e em consonância com a legislação;

19) o artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976 e o artigo 689 do Regulamento Aduaneiro deixam claro que a simulação ou fraude capaz de gerar a tipificação de interposição fraudulenta devem estar ligadas à operação de importação em si e não à relação posterior entre empresas brasileiras (encomenda);

20) por um lapso, as Requerentes confundiram a data de ciência da presente autuação com a data em que tomaram ciência do Termo de Intimação 02 no TDPF 206/2019 e, por essa razão, protocolaram suas respostas no procedimento fiscalizatório de forma intempestiva;

21) as Requerentes não tinham intenção de embaraçar a fiscalização, tanto que responderam dentro do prazo que originalmente achavam estar correto, tendo ocorrido mero equívoco na gestão dos seus comunicados eletrônicos do DT-e, de modo que, demonstrando sua boa-fé, realizaram o pagamento das multas aplicadas no procedimento fiscalizatório;

22) as Requerentes esclareceram e comprovaram documentalmente que os produtos cosméticos, de higiene pessoal e perfumaria, diferentemente dos demais produtos importados e revendidos pelas Requerentes, exigem autorizações e licenças específicas junto à ANVISA para sua importação e distribuição em território brasileiro, as quais não eram detidas pelas Requerentes até muito recentemente;

23) por isso, as Requerentes, para atuarem nesse segmento, contaram com a participação da NEUTROLAB e QUIMENTAL no fluxo de importação desses produtos específicos, já que, em todo o período autuado, essas sociedades possuíam todos os cadastros válidos para realizar essas transações, de importação e distribuição;

24) a ZARA BRASIL protocolou o pedido para obtenção das licenças de importação e armazenamento de produtos cosméticos em 13/09/2018, que, contudo, somente foi deferido por Resolução publicada no Diário Oficial em 27/05/2019, e a ZARA HOME formalizou seu pedido em 17/06/2019, o qual somente foi deferido por Resolução publicada no Diário Oficial em 23/07/2020;

25) a comercialização de produtos cosméticos, de higiene pessoal e perfumaria corresponde a parcela minoritária das operações das Requerentes no Brasil, sendo evidente que os custos logísticos e a burocracia necessária para obter todas as licenças e autorizações específicas para importar esse tipo de produto, além dos gastos para adaptar sistemas, centros de distribuição, armazéns etc., justificam a decisão das Requerentes de iniciar a comercialização desses produtos por meio da estrutura acima descrita, em que o encomendante NEUTROLAB já detinha todos os meios necessários para concretizar as transações;

26) a partir do momento em que esse segmento se tornou mais relevante ao seu faturamento, as Requerentes requereram as licenças e autorizações para importar e distribuir diretamente produtos cosméticos e de perfumaria, mas esses pedidos demoraram aproximadamente um ano para serem deferidos, sem contar o período de adaptação necessário para que as Requerentes ajustassem seus sistemas e estruturas físicas para viabilizar essa nova operação;

27) a formalização dos pedidos de licenças perante a ANVISA também foi incentivada pelo lançamento do e-commerce das Requerentes no Brasil, o que ocorreu em março de 2019;

28) as Requerentes não poderiam realizar diretamente a importação dos produtos ora questionados, seja porque até 27/05/2019 (ZARA BRASIL) e 23/07/2020 (ZARA HOME) sequer possuíam as autorizações necessárias para concretizar essas

operações, seja porque precisaram de tempo para se adaptarem a importar diretamente esse tipo de mercadoria, o que é plenamente razoável dado o volume de produtos comercializados por empresas do porte das Requerentes;

29) a estrutura contestada não corresponde a planejamento tributário abusivo, com objetivo exclusivo de lesar os Cofres Públicos, mas a efetiva alternativa identificada para viabilizar a comercialização no Brasil de produtos cujas autorizações ainda não eram detidas pelas Requerentes;

30) as Requerentes não concentraram com intuito fraudulento a importação de produtos com maior carga tributária na estrutura com participação da QUIMETAL E NEUTROLAB, tanto que não importaram diretamente apenas produtos sujeitos à alíquota zero do IPI, mas também bens tributados em montantes significativos e, por outro lado, alguns dos produtos importados pela QUIMETAL, sob encomenda da NEUTROLAB, estavam sujeitos à alíquota zero do IPI;

31) a utilização da estrutura com QUIMETAL e NEUTROLAB se justifica pela natureza dos produtos importados (aqueles que demandam licenças específicas) e não pela sua carga tributária;

32) o fato de as empresas exportadoras serem controladoras das Requerentes não torna a estrutura simulada ou ilegal, já que a importação efetiva dos produtos era realizada, de forma direta pela QUIMETAL, e sob encomenda da NEUTROLAB, as quais não possuem qualquer vínculo societário com as empresas exportadoras;

33) ao analisar operações análogas à destes autos, o CARF esclareceu que o fato de existir vinculação societária entre o exportador e a empresa que realiza a venda do produto importado ao consumidor final não é suficiente para indicar a existência de interposição nas operações de importação, estando todas as etapas da estrutura baseadas em contratos válidos e legítimos;

34) no caso, a relação de controle societário em nada interfere na posição das Requerentes de meras adquirentes, no Brasil, dos produtos importados por encomenda da NEUTROLAB;

35) a estrutura adotada pelas Requerentes não objetivava iludir o controle aduaneiro, o que caracterizaria fraude e/ou simulação, já que todas as operações foram feitas às claras, com todas as partes identificadas em contratos e documentos fiscais, o que afasta a suposta importação com interposição fraudulenta de pessoas;

36) trata-se de estrutura regular que se apresentou como alternativa comercial para viabilizar a comercialização, no Brasil, de produtos cujas licenças, naquele momento e na maior parte do período autuado, não eram detidas pelas Requerentes, sendo que, mesmo no pequeno período em que as licenças já estavam deferidas, as Requerentes ainda estavam se adaptando;

37) para concretizar as suas funções de encomendante das importações, a atividade realizada pela NEUTROLAB não exigia muita mão de obra ou mesmo

grande estrutura física, já que consistia na gestão e conferência dos produtos importados (e suas composições), seu registro perante a ANVISA, a validação de classificação fiscal, fornecimento de dados para etiquetagem e a contratação do transporte dos bens até o local indicado pelas Requerentes, quando da aquisição dos produtos;

38) entre 2009 e 2014, a NEUTROLAB adicionalmente realizava a etiquetagem dos produtos importados no seu estabelecimento no Município de Serra, Estado do Espírito Santo, antes da sua revenda para as Requerentes, porém, por decisão comercial e para agilizar a entrega dos produtos, essa etapa deixou de ser realizada diretamente pela NEUTROLAB, o que, contudo, por si só, não impede que essa empresa realize regularmente operações de importação por encomenda, inclusive se houver destinatário subsequente certo;

39) mesmo após deixar de realizar a etiquetagem diretamente, os dados para as etiquetas dos cosméticos eram fornecidos pela NEUTROLAB, após a conferência dos produtos importados por sua encomenda;

40) conforme documentos anexados, as Requerentes somente realizavam o pagamento à NEUTROLAB após efetivo recebimento das mercadorias importadas e emissão do documento fiscal, sendo que o CARF afasta a acusação de interceptação fraudulenta por abuso na utilização da modalidade “importação por encomenda” quando não há prova de antecipação de recursos;

41) a NEUTROLAB ainda possui todas as licenças, autorizações, alvarás e cadastros para importação de produtos, o que não seria possível caso, de fato, não fosse uma empresa efetivamente operacional e os Órgãos Reguladores já teriam revogado essas permissões caso, de fato, a sociedade não possuísse capacidade para realizar a atividade a que foi licenciada;

42) o estabelecimento da NEUTROLAB no Espírito Santo era apenas uma filial, estando a sua matriz localizada no Rio de Janeiro com estrutura compatível com as atividades lá desenvolvidas, capacidade financeira e com capital de giro disponível em todo o período;

43) a NEUTROLAB está no ramo de importação e exportação de produtos há mais de 30 anos e, assim, possui relacionamento consolidado com diversos parceiros comerciais, despachantes aduaneiros, operadores logísticos, a quem ocasionalmente terceiriza algumas de suas atividades, não estando, portanto, sua operação condicionada à utilização apenas de funcionários próprios;

44) os dossiês anexos comprovam a efetividade e continuidade de suas operações e afastam a alegação de que a empresa não seria operacional;

45) a NEUTROLAB firmou contratos de prestação de serviços, incorreu em despesas variadas, formalizou relações negociais não só com as Requerentes, mas com outras empresas, contratou empresas de transportes, dentre outras atividades inerentes à manutenção da sua operação;

46) o contrato firmado entre NEUTROLAB e as Requerentes não impede que a primeira tenha relação comercial com outras empresas, inclusive, o Contrato prevê justamente o contrário e afasta qualquer exclusividade contratual, tanto que, por longo período, a NEUTROLAB comprovadamente auferiu renda com outros clientes;

47) se por determinado período as Requerentes foram as únicas clientes pagantes da NEUTROLAB é por consequência de condições de mercado e/ou opção comercial da própria NEUTROLAB, mas não obrigação contratual;

48) a relação existente entre as Requerentes e a NEUTROLAB é de efetiva compra e venda, respaldada em contrato e documentos fiscais, e todas as importações foram realizadas com recursos próprios da NEUTROLAB, inexistindo qualquer indício ou alegação em sentido contrário no Relatório Fiscal, o que, por si só, afasta a alegação de que a NEUTROLAB não possuiria capacidade financeira;

49) caso as Requerentes não tivessem firmado relação comercial com a NEUTROLAB para fornecer esses produtos de origem estrangeira, antes mesmo de iniciar essa linha de operação no Brasil, precisariam – além das licenças e autorizações específicas – investir em estrutura e mão de obra qualificada para acompanhar o recebimento dos bens no Porto de Vitória, realizar seu controle de qualidade e gerenciar o transporte, o que comprometeria seu capital direcionado para outros projetos cujo retorno se mostrava mais relevante;

50) adquirir e revender as mercadorias importadas pela NEUTROLAB contribuía para o fluxo de caixa das Requerentes, já que somente realizava o pagamento pelos bens após o efetivo recebimento dos produtos, o que não ocorre quando as Requerentes realizam importações diretamente, de modo que as Requerentes precisariam de um capital de giro maior para fazer frente ao estoque de produtos cosméticos de origem estrangeira, demonstrando-se que há propósito negocial no uso da estrutura autuada, já que utilizar a NEUTROLAB como fornecedora não impactava o seu capital de giro com produtos importados;

51) a alteração da estrutura não possui qualquer relação com o início do procedimento fiscalizatório, mas sim com o deferimento das licenças da ANVISA para que as Requerentes pudessem realizar as importações dos produtos diretamente (em 27/05/2019, para ZARA BRASIL, e 23/07/2020, para ZARA HOME), tendo as Requerentes iniciado a importar diretamente produtos cosméticos a partir de 2019/ZARA BRASIL e 2020/ZARA HOME em razão da obtenção de todas as autorizações e licenças necessárias para esse tipo de transação;

52) não há que se falar que a NEUTROLAB não possuía capacidade física e financeira para fazer jus às importações questionadas, pois essa afirmação desconsidera (a) as efetivas atividades realizadas pela empresa – que não exigiam grande estruturas físicas e/ou diversos funcionários-; (b) o fato de que a utilização de recursos próprios para as importações jamais foi contestada; (c) a manutenção, até os dias de hoje, de todas as licenças, alvarás e autorizações da

ANVISA para importação, manuseio, estocagem e distribuição de produtos advindos do exterior; e (d) o compartilhamento de custos e/ou terceirização de algumas atividades realizadas pela empresa para redução de suas despesas;

53) o Decreto-lei nº 1.455/1976 e o Regulamento Aduaneiro estabelecem que a infração aduaneira representa prática dolosa que vise a ocultação do real adquirente ou beneficiário de uma operação de comércio exterior, de modo que o elemento essencial para a tipificação da conduta do contribuinte é a identificação do dolo e da vontade das partes em esconder os fatos da Autoridade Fiscal e Aduaneira e, por isso, a manutenção da penalidade exige a comprovação de que as Requerentes praticaram fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros;

54) o CARF já decidiu no sentido de que a acusação de ocultação de encomendante em operações de importação deve estar acompanhada de provas inequívocas de que houve fraude ou simulação nos atos praticados e, caso não exista essa prova, a sanção máxima que poderia ser aplicada ao contribuinte é aquela prevista no artigo 711, inciso III, do Regulamento Aduaneiro;

55) Acórdão do CARF também estabelece que a infração prevista no artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976 não é a mera ocultação do encomendante, mas sim a ocultação mediante fraude ou simulação, de modo que se não houver prova inequívoca da fraude praticada pelo contribuinte, a hipótese legal não poderá ser aplicada ao caso concreto;

56) a mera falta de informação dos reais adquirentes nos documentos prestados às autoridades aduaneiras não é, por si só, a própria simulação ou a fraude, em prejuízo ao controle aduaneiro, a caracterizar a infração, não bastando à Fiscalização apenas afirmar que a simulação é a indicação errada do sujeito passivo nos documentos de controle aduaneiro, devendo levantar um conjunto de elementos que façam prova do dolo dos agentes envolvidos e do intuito de enganar a Fazenda Pública;

57) o que justifica a cominação da multa é a existência de dano efetivo e não de dano em potencial e que não foi demonstrado;

58) os julgados do CARF são claros ao determinar que a citada infração só se caracteriza quando restar comprovado que as empresas agiram de forma fraudulenta ou simulada e que a origem, disponibilidade e a transferência dos recursos não eram legítimas, inexistindo margem para presunção, pois dolo, fraude e simulação não se presumem;

59) a Fiscalização essencialmente se utilizou da existência de outro adquirente predeterminado das transações questionadas (as Requerentes) e da análise descontextualizada das atividades da NEUTROLAB para afirmar, genérica e erroneamente, que as Requerentes seriam as verdadeiras encomendantes dos produtos objeto das DIIs questionadas nesta autuação;

60) se não há comprovada fraude ou simulação no caso em análise, e tampouco a interposição fraudulenta de pessoas, não há como se considerar que as Requerentes foram as reais encomendantes das mercadorias nacionalizadas pela QUIMETAL, por encomenda da NEUTROLAB;

61) a NEUTROLAB figurou como encomendente nos contratos de compra e venda e em todos os documentos relacionados à importação e posterior revenda dos produtos às Requerentes, havendo, portanto, total transparência nas transações;

62) a Fiscalização se utilizou da figura de ocultação do verdadeiro responsável pela operação, que é a ocultação de encomendente predeterminado, porém essa forma de interposição fraudulenta só foi introduzida na legislação brasileira com a edição da Instrução Normativa nº 1.674, de 28/11/2016, a qual acrescentou o parágrafo 3º ao artigo 11 da IN 228/2002, não podendo, portanto, ser aplicada à totalidade dos fatos geradores em discussão;

63) não se pode desconsiderar os requisitos exigidos pela legislação para a configuração da ocultação do verdadeiro responsável pelas operações, que são pressupostos básicos para aplicação da multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, cuja presença, contudo, deve ser confirmada na operação de importação em si, e não nas transações posteriormente realizadas;

64) para considerar as Requerentes como as verdadeiras encomendantes nas importações autuadas, seria necessário que a Fiscalização comprovasse a intenção de ocultar essas partes com intuito doloso anteriormente à operação de importação, o que, contudo, não ocorreu, sobretudo porque há prévios contratos formalizando as relações comerciais (inclusive entre Requerentes e NEUTROLAB), foram emitidos documentos fiscais respaldando todas as transações, além de existirem diversas comunicações internas entre as sociedades envolvidas, o que desqualifica a alegação de esquema para ocultar a participação das Requerentes, que, além de transparentes, foram devidamente publicizadas;

65) a Fiscalização em momento algum questionou a validade das operações de importação efetuadas pela QUIMETAL ou mesmo a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas transações, que não envolvem adiantamentos realizados pelas Requerentes, e todos os documentos relativos aos processos de importação (Faturas, DIs, Notas Fiscais, contratos etc.) refletem exatamente o fluxo de pedidos de importação que efetivamente ocorreu;

66) não há qualquer parte oculta nas operações de comércio exterior, tendo toda a operação sido realizada com total transparência, já que todos os passos efetivamente realizados pelas partes estavam devidamente documentados;

67) o CARF entende que a infração de interposição fraudulenta de pessoa demanda a comprovação de prejuízo efetivo ao Erário, não bastando presunções genéricas como a que consta da autuação do Fisco, que, contudo, não foi capaz de demonstrar o cumprimento desse primeiro requisito necessário para a

caracterização de ocultação do verdadeiro responsável pela operação de importação, qual seja, o dolo e intenção de esconder o encomendante real;

68) a penalidade aplicada ao caso, além de evidentemente abusiva e desproporcional, tampouco é a mais adequada;

69) caso se entenda que os documentos de importação resultaram em ocultação de pessoa e que os reais encomendantes das mercadorias seriam as Requerentes, como está ausente o elemento fraudulento nas operações, a penalidade mais adequada ao caso seria a prevista no artigo 711, inciso III, do Regulamento Aduaneiro, sendo nesse sentido a jurisprudência do CARF;

70) por se tratar de um ato administrativo, o auto de infração deve obrigatoriamente observar os critérios da razoabilidade e proporcionalidade, aos quais a Administração Pública está adstrita, nos termos do artigo 2º da Lei nº 9.784, de 29/01/1999, sob pena de ilegalidade e, portanto, de anulação;

71) a improcedência da acusação se evidencia também pelo fato de o Auto de Infração ter sido fundamentado no § 3º do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976, que, contudo, não é aplicável desde o advento do artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, em razão da retroatividade benigna deste dispositivo legal que derogou tacitamente aquele outro, por ter regulado inteiramente a matéria da norma anterior;

72) nesse sentido, a alínea “c” do inciso II do artigo 106 do CTN determina que a lei se aplica a ato ou fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo em que foi praticado, o que, inclusive, já foi reconhecido pelo CARF;

73) na remota hipótese de todos os argumentos desenvolvidos na presente defesa não serem aceitos, o que se admite apenas para fins argumentativos, deve-se reconhecer que o caso analisado nestes autos equivaleria, no máximo, a um erro no preenchimento e na identificação do real adquirente nas DIs;

74) conforme estabelecido no artigo 142 do Código Civil, “o erro de indicação da pessoa ou da coisa, a que se referir a declaração de vontade, não viciará o negócio quando, por seu contexto e pelas circunstâncias, se puder identificar a coisa ou pessoa cogitada”;

75) o erro não implica vício no negócio jurídico celebrado pelas Requerentes e jamais poderia ser interpretado como uma ação deliberada dessas renomadas e regularmente auditadas empresas para ocultar o seu real papel de adquirente das mercadorias;

76) ainda que se entenda que tenha havido eventual ocultação dos reais adquirentes no caso concreto, não se pode simplesmente desconsiderar um negócio jurídico válido, eficaz e cujas partes e operações sempre foram identificadas pelas autoridades fiscais e aduaneiras;

77) por fim, requerem seja integralmente cancelada a exigência fiscal, incluindo principal, multa e juros, com o consequente arquivamento do processo administrativo; subsidiariamente pleiteiam seja a multa equivalente ao valor aduaneiro substituída pela multa prevista no artigo 711, inciso III, do Regulamento Aduaneiro, correspondente a 1% (um por cento) do valor aduaneiro das mercadorias importadas; protestam pela posterior juntada de documentos a corroborar seu direito, assim como provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos.

As impugnações das empresas ZARA BRASIL e ZARA HOME BRASIL e documentos anexos encontram-se anexadas também das fls. 1377-2011.

De acordo com o termo de fls. 2013-2014, a empresa NEUTROLAB apresentou a impugnação de fls. 2015-2033, em 12/07/2021, na qual, após aludir à tempestividade, expõe as seguintes razões de defesa, em síntese:

- 1) o argumento esposado no auto de infração não encontra qualquer respaldo, uma vez descortinada a realidade fática das operações desenvolvidas entre as autuadas;
- 2) a NEUTROLAB é uma empresa com mais de 30 anos de mercado, tendo sido responsável pelas operações de importação e distribuição de diversas empresas renomadas no setor de cosméticos e perfumaria, como p.ex., CLINIQUE, FENDI, CLARINS, LORIS e AZZARO, desde a sua implementação, conforme contratos que ora se anexam;
- 3) em 2009, a Impugnante foi contratada pela Zara Brasil, por sua boa reputação junto ao segmento de cosméticos e porque a Zara precisava realizar as importações de seus perfumes e colônias, e para tanto, se faz necessária a autorização da ANVISA, que a NEUTROLAB possui e que sempre esteve com todos os seus requisitos em dia;
- 4) com o passar dos anos, a operação da Impugnante deixou de ser uma prioridade para os sócios gestores, em razão de outros empreendimentos que foram sendo implementados, porém, até meados de 2015, a Impugnante ainda apresentava operações com clientes outros, que não a ZARA;
- 5) a partir de 2016, a operação começou a ser desmobilizada, passando a existir apenas com relação a ZARA, uma vez que a mesma já se encontrava plenamente “azeitada”, isto é, funcionando sem a demanda de grandes esforços por parte da empresa, e mesmo assim se mostrando lucrativa;
- 6) a atividade se autodesenvolia sem muita necessidade de ingerência dos sócios/funcionários da empresa, permitindo a esses que concentrassem seus esforços nas atividades de outra empresa integrante do grupo, qual seja a JohnCenter, atual empresa carro-chefe dos sócios, e que conta com uma estrutura robusta de clientes e cerca de 150 funcionários em sua operação atual;

7) de acordo com a documentação acostada, resta comprovado que a NEUTROLAB possui relação comercial de muitos anos com a trading importadora QUIMETAL, tratando-se de empresas independentes, sem vínculo societário, com estabelecimentos e funcionários próprios, e sem qualquer ingerência ou direcionamento de atividade uma sobre a outra;

8) a relação comercial havida entre as duas empresas está efetivamente estabelecida em um Contrato de Compra e Venda de Mercadorias Importadas por Encomenda, ora em anexo, que estabelece, basicamente, que a QUIMETAL realizará a importação direta de produtos encomendados pela NEUTROLAB, a qual, na condição de encomendante, assume os riscos dessas transações, que são realizadas integralmente com recursos próprios da NEUTROLAB;

9) ao longo dos vários anos de relação comercial entre as duas empresas, a QUIMETAL realizou a importação direta de inúmeras mercadorias encomendadas pela NEUTROLAB, advindas de diferentes exportadores e posteriormente revendidas em território nacional a variados clientes conforme se depreende dos documentos trazidos juntos com a peça impugnatória;

10) entre os anos de 2016 e 2020, a NEUTROLAB encomendou a importação de bens cosméticos do Grupo Inditex, sediado na Espanha e detentor da marca Zara, as quais foram então realizadas pela QUIMETAL, segundo os mesmos procedimentos operacionais tradicionalmente utilizados, nos termos do Contrato firmado, e com a emissão de todos os documentos fiscais exigidos pela legislação;

11) diferentemente de outros tipos de produtos, os cosméticos exigem autorizações específicas da ANVISA para serem importados, armazenados e comercializados no Brasil;

12) tanto QUIMETAL quanto NEUTROLAB possuíam, e ainda possuem, todas essas autorizações válidas, razão pela qual estavam plenamente aptas a realizar as transações, mas as empresas ZARA não possuíam as autorizações da ANVISA necessárias para importar diretamente os produtos cosméticos;

13) a relação comercial entre NEUTROLAB e ZARA está amparada em Contrato de Compra e Revenda firmado em 2009 e válido desde então;

14) todas as transações foram amparadas por documentos fiscais e todas as importações foram realizadas com recursos próprios da NEUTROLAB, sem qualquer adiantamento por parte da ZARA, que somente pagava a NEUTROLAB após efetivamente receber as mercadorias, mediante emissão do respectivo documento fiscal;

15) os produtos cosméticos importados por encomenda da NEUTROLAB eram revendidos para as empresas ZARA BRASIL e ZARA HOME para sua posterior comercialização no mercado nacional;

16) em que pese a transparência e regularidades dos procedimentos, realizados nos termos da legislação, a Receita Federal concluiu que a operação seria

simulada e que NEUTROLAB somente teria sido incluída na estrutura de importação para ocultar a condição de efetivos adquirentes das empresas ZARA, o que caracterizaria as infrações de interposição fraudulenta de pessoa e cessão indevida de nome, as quais, contudo, não se verificam;

17) nos termos do artigo 139 do Decreto-Lei 37/66 e do artigo 753 do Regulamento Aduaneiro (Decreto 6.759/2009), a Administração Pública tem prazo de cinco anos para aplicar penalidade, contados estes, a partir da data da infração, de modo que, passado esse prazo, ocorre decadência, e o Estado perde o direito de aplicação de sanção;

18) o auto de infração apura supostas infrações cometidas no período de janeiro de 2016 a dezembro de 2020, tendo a impugnante tomado ciência da lavratura do presente auto em 11 de junho de 2021, momento no qual, cessa o prazo de contagem da decadência mencionada acima;

19) todas as supostas infrações cometidas no período retroativo aos 05 anos, contados tomando por base o dia 11 de junho de 2020, estão invariavelmente acometidos pelo instituto da decadência, não se aplicando o prazo previsto no art. 173, I, do CTN, como quer fazer crer a Fazenda Pública, uma vez não se trata de dívida de natureza tributária;

20) a multa não merece prosperar, eis que se mostra desproporcional, irrazoável sendo inadequado coagir, com a ameaça de multa, o contribuinte que, de boa-fé, exerce suas atividades comerciais;

21) os princípios da razoabilidade e proporcionalidade são alicerces indispensáveis e obrigatórios à administração pública, devendo nortear sua atuação como um todo, na esteira do quanto insculpido no art. 2º da Lei nº 9.784/1999;

22) a própria natureza da multa isolada do art. 689, §1º, do Decreto nº 6.759/2009 colide frontalmente com os referidos princípios, uma vez que assume feições arrecadatórias, fugindo à finalidade precípua da aplicação de penalidades: a coibição de ato ilícito do contribuinte;

23) a ausência de razoabilidade emana do fato que, com o entendimento esposado em âmbito administrativo, as infrações punidas com o perdimento seriam consideradas de natureza formal, ou seja, que se configuram independentemente do resultado lesivo;

24) seria imprópria qualquer discussão acerca do efetivo resultado lesivo, porquanto a legislação já estabelece que as infrações constituem dano ao erário, mas o legislador não pode definir ou presumir como danosas ações ou omissões que, na realidade, não o são, pois o princípio constitucional da ofensividade impede a penalização de condutas não lesivas de um bem jurídico;

25) segundo decisão proferida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), a pena de perdimento, seria cominada mesmo quando não há um dano efetivo, porém, essa interpretação tem sido flexibilizada pela jurisprudência do Superior

Tribunal de Justiça, que, em alguns casos, tem descaracterizado a infração quando demonstrada a ausência de efetivo dano ao erário ou prejuízo à fiscalização aduaneira;

26) não há dúvidas que o legislador infraconstitucional, quem sabe premido pela falta de estrutura da Receita Federal do Brasil para satisfatoriamente analisar todos os elementos necessários para a correta apuração de um efetivo dano ao erário decorrente das condutas por ela analisadas, talvez tenha procurado obstaculizar, por via oblíqua, o direito de cada contribuinte de exercer suas atividades comerciais;

27) ao invés de aparelhar devidamente os órgãos administrativos responsáveis pela análise dos impactos das estruturas fiscalizadas em suas ações, decidiu o legislador abusar do seu direito de legislar, consubstanciando, diretamente, violação aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade;

28) com relação a diligência realizada no endereço do Espírito Santo, a empresa, apesar de ter seu endereço fiscal naquela localidade, de fato não operava fisicamente no local, uma vez que toda a operação ali realizada ou era feita por terceirizados, ou online, de modo que não havia necessidade de manutenção de um escritório físico para atuação;

29) uma das operações que provavelmente demandariam maior quantidade de pessoal na operação do Espírito Santo, seria a de logística de distribuição, contudo, a modalidade adotada pela Impugnante para a referida operação era a Cross Docking, que consiste basicamente em um método de logística em que o empresário não precisa necessariamente armazenar os produtos em seu centro de distribuição;

30) no momento em que um pedido é realizado, ele envia uma solicitação de compras para o fornecedor, que por sua vez remete para ele as mercadorias e, quando o empreendedor recebe os produtos em seu centro de distribuição, os processos internos são facilitados, pois não há obrigação de armazenagem, porque os itens já foram vendidos;

31) o Cross Docking não tem a ver com um armazém, pois não há estocagem de materiais, sendo os produtos geralmente descarregados dos caminhões e demais veículos de transporte em que chegam e transferidos para os veículos que os transportarão a outros locais, até mesmo diretamente para os consumidores;

32) o Cross Docking elimina ou reduz a necessidade de armazenamento, de pessoas e equipamentos para fazer o despacho da mercadoria, tornando a logística empresarial mais barata, pois elimina dois custos grandes: armazenamento e preparação de encomendas, sendo adotado, inclusive por empresas de grande renome, como p. ex. AMAZON;

33) com relação ao endereço localizado em Bonsucesso, fato é que, no momento da ida do fiscal ao mencionado endereço, a empresa NEUTROLAB se encontrava no local, cabendo destacar que, das fotos colacionadas na ação, é possível

perceber que existem carros estacionados na porta, sendo um deles, inclusive do funcionário da NEUTROLAB, Mauro Botelho;

34) além disso, conforme documento em anexo, há um cone protegendo uma das vagas, a luz interna da sala está acesa e a pintura de porta/paredes está impecável, o que afasta por completo qualquer possibilidade de abandono do prédio;

35) a narrativa do “vizinho” da fábrica não está de toda equivocada, uma vez que, de fato, há anos não existe a fabricação de cosméticos naquela localidade, havendo apenas a distribuição de produtos;

36) além disso, a NEUTROLAB, em razão da sua diminuta operação, sempre ocupou parte dos imóveis em que se localizava a Johncenter (empresa de maior expoente pertencente ao sócio), sendo esta a distribuidora responsável pelos produtos “Mister Músculo” – daí a informação repassada ao fiscal;

37) em dezembro de 2019, tanto a NEUTROLAB quanto a Johncenter migraram seus endereços para a Rod. Presidente Dutra nº 02251, GLP10 ARM 05, Parque Columbia, no Estado do Rio de Janeiro, CEP: 21.535-501, local onde estão sediadas até a presente;

38) quanto à capacidade econômica, os balanços do período compreendido entre 2014 e 2020, demonstram claramente a existência de saúde financeira da Impugnada para suportar as operações efetivadas;

39) durante todos os anos em que as operações entre NEUTROLAB e QUIMETAL foram realizadas, seja para atender as expectativas da ZARA, ou de qualquer outro cliente da empresa, a empresa contratante, e por consequência responsável pelos pagamentos à QUIMETAL, sempre foi a NEUTROLAB, nunca havendo pagamento adiantado ou realizado direto para a QUIMETAL;

40) a ZARA só realizava o pagamento mediante recebimento da mercadoria;

41) as importações realizadas em favor da ZARA BRASIL e da ZARA HOME eram de ordem ínfima dentro do todo importado pelas mencionadas empresas, e de parte imutável e específica de seus produtos, quais sejam, perfumes, colônias e águas de colônia;

42) diferentemente do que ocorre com os demais produtos, que eram importados diretamente pela ZARA BRASIL e pela ZARA HOME, a importação de perfumes, colônias e águas de colônia requer registro junto a ANVISA, registro este que a NEUTROLAB possuía muito antes de iniciar suas atividades junto à ZARA, e que a ZARA jamais possuiu, o que inviabilizava por completo a realização de importação direta;

43) não há que se falar em fraude ou simulação, quando a parte supostamente “ocultada” sequer possui legitimidade para a realização da operação que se quer ver finalizada;

44) certo é que não há nenhuma vedação legal ao fato de uma empresa se ancorar comercialmente a um único cliente, sendo esta uma diretriz negocial cabível somente aos sócios, e que não pode ser utilizada como argumento standard para apontar a operação realizada como sendo de “fachada”;

45) por fim, requer seja dado provimento à impugnação, determinando-se o cancelamento do Auto de Infração e, caso não seja este o entendimento, requer seja declarada de ofício a decadência a fim de que sejam excluídos do montante total de multa os valores relativos às operações realizadas em meses acometidos por este instituto.

De acordo com o termo de fls. 2283-2284, a empresa QUIMETAL apresentou a impugnação de fls. 2286-2313, em 13/07/2021, na qual, após mencionar a tempestividade, expõe as seguintes razões de defesa, em síntese:

1) a autuação fiscal foi lavrada em face da Quimetal sem que houvesse um elemento sequer que pudesse corroborar narrativa que se emprega, em grave ilegalidade, de modo que deve ser cancelada a autuação em desfavor da Quimetal;

2) o Auto de Infração é nulo, em razão de vício existente no procedimento de fiscalização, que não exauriu as diligências possíveis no intuito de construir mínimo suporte fático-probatório para a imputação;

3) ao lavrar autos de infração, cabe à autoridade fiscal fazê-lo de forma clara e precisa, com a descrição do fato que constitui a infração administrativa, de suas circunstâncias e dos elementos apurados que corroboram a sua ocorrência;

4) a ausência do cumprimento destas exigências implica a sua irregularidade formal que tolhem a própria validade do lançamento, em especial no que diz respeito à descrição dos fatos que se subsomem às bases normativas que sustentam a aplicação de sanções;

5) as Autoridades Fiscais devem reunir elementos que confirmem a ocorrência da fraude ou da simulação alegadas, não sendo suficiente se basear em alegações, presunções ou argumentos;

6) a ausência de diligências na totalidade das empresas envolvidas, ou mesmo a realização de diligências superficiais, como as realizadas na Neutrolab, a desconsideração de todo o dossiê documental apresentado pela Quimetal – de que sobressai toda a dinâmica do processo de importação e venda ao encomendante – evidencia a nulidade do Auto de Infração;

7) as Autoridades Fiscais lavraram o Auto de Infração pelo simples fato de o encomendante da importação ter vendido os produtos adquiridos a uma outra empresa, o que nada tem que ver com a importadora e não constitui ilegalidade alguma;

8) a imputação de fraude feita à Quimetal não está amparada em achados da ação fiscal, mas na ilegal presunção de irregularidade nas operações de importação

pelo simples fato de, após a sua cabal conclusão – o que se dá com a venda ao encomendante – o encomendante ter, novamente, vendido os produtos adquiridos às empresas Zara;

9) as operações de importação são reais e foram documentalmente comprovadas: elas foram efetivamente realizadas pela QUIMETAL, que arcou com todos os custos relativos ao desembaraço aduaneiro, incluindo os tributos ali devidos – o que não foi questionado pelas autoridades fiscais;

10) por não terem sido cumpridas as etapas exigidas para a realização do procedimento de fiscalização e por não terem sido reunidos elementos que comprovem as graves ilegalidades imputadas, a autuação lavrada em desfavor da Quimetal é nula e deve ser cancelada;

11) o auto de infração deve indicar a infração cometida e seu enquadramento legal, porém, não houve indicação da conduta que teria sido praticada pela Quimetal, de modo que a exação contém também vício formal;

12) consta do auto de infração apenas referência ao art. 23, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, em que traz a punição prevista, mas não foi indicado o inciso em que estaria enquadrada a conduta da Quimetal e, sem essa informação, não se pode ter certeza do que está sendo imputado, o que traz inexorável prejuízo ao exercício do direito de defesa;

13) ainda que o relatório fiscal faça alusões à fraude e simulação, não se pode exigir que o autuado tenha que presumir de qual infração se trata para deduzir sua defesa;

14) diante de tal vício, a impugnação deve ser acolhida para o fim de se cancelar o auto de infração lavrado em desfavor da Quimetal, por ausência de apontamento da infração que teria sido praticada, sendo, a Quimetal, ilegítima para figurar como como sujeito passivo principal (ou mesmo solidário) do Auto de Infração;

15) em se tratando de uma imputação de suposta infração de ocultação de real adquirente de mercadoria importada, caberia ao Fisco, ao menos, indicar a conduta que teria sido praticada pela Quimetal para a concorrência desse ilícito;

16) não se alega que a Quimetal tenha tido intenção de ocultar fatos do Fisco e, muito menos, que tenha feito isso com o intuito de conseguir resultados ou de afastar obrigações tributárias, sendo que nada disso foi sequer afirmado pelo Fisco em relação à Quimetal, que, apesar disso, figura no auto como devedora principal;

17) não consta dos autos qualquer elemento de que se possa apontar intenção da Quimetal de ocultar informação do Fisco, muito pelo contrário, a operação da Quimetal foi correta, transparente e conforme a legislação fiscal/aduaneira.

18) a Quimetal opera como importadora e, nessa qualidade, a empresa Neutrolab, um de seus clientes mais antigos, com quem mantém relação contratual desde 2007 e para quem já havia importado produtos de diversas

marcas (p. ex. Clarins, Thierry Mugler, Puig, Chanel etc.), solicitou a importação de produtos da marca Zara, cujo registro na Anvisa era de sua titularidade;

19) não se trata de operação ficta e fraudulenta, como sugere o Fisco, mas de uma relação comercial/contratual real, em que há um contrato de importação por encomenda antigo com diversos aditamentos, havendo aquisição de produtos no exterior, nacionalização de mercadorias, venda ao encomendante, emissão de notas fiscais e entrega de mercadorias;

20) a real adquirente das mercadorias foi a própria Neutrolab, empresa que contratou a Quimetal para a importação e que efetivamente comprou as mercadorias após a sua nacionalização e venda;

21) essas operações foram reais, estão documentadas e seguiram a legislação que rege a matéria, sendo que a Impugnante atua no mercado de comércio exterior há mais de quarenta anos e goza de ampla reputação e de reconhecido histórico de regularidade fiscal e operacional;

22) se houve alguma fraude em relação às mercadorias em questão, certamente ela não ocorreu no processo de importação;

23) a empresa, cuja existência, capacidade operacional e patrimonial encontra-se devidamente comprovada nos autos, é responsável não só de extensa folha de pagamento de funcionários e colaboradores, como igualmente dispõe de estrutura e de funcionamento físico, material e ativo dos quais decorrem inúmeras outras obrigações tributárias, trabalhistas, previdenciárias etc., todas elas observadas com exatidão ao longo dos anos;

24) a importação por encomenda se deu, tal como regulamentada pela Instrução Normativa RFB nº 1.861/2018, e os contratos, inclusive, são levados ao conhecimento do Fisco, por força do artigo 5º, inciso II, da referida IN;

25) após receber a encomenda e efetuar a aquisição/importação junto ao exportador, a Impugnante comercializa com o encomendante a venda das mercadorias desembaraçadas, concluindo-se, assim, a operação; o que se passa depois disso está totalmente fora do conhecimento e da alçada de controle do importador;

26) a encomendante deve ostentar capacidade econômica para adquirir, no mercado interno, as mercadorias revendidas pelo importador contratado, sob pena de acarretar gravíssimos prejuízos de ordem material à trading;

27) não se disporia a Impugnante a firmar com parceiros comerciais operações as quais corresse riscos de inadimplência e insolvência, de modo que não estão corretas as afirmações tecidas pelo Fisco em face de Neutrolab, o que se pode afirmar justamente em razão das diversas operações realizadas entre ela e Quimetal, envolvendo produtos de outros fornecedores que não a Inditex;

28) não é justificável que à importadora seja exigida a obrigação de manter qualquer espécie de conhecimento quanto aos futuros caminhos comerciais pelos

quais os produtos importados e vendidos ao encomendante percorrerão, pois, a partir do desembaraço aduaneiro e da venda ao encomendante, o destino comercial que se dará às mercadorias sai da esfera de domínio da importadora;

29) tendo sido intimada a prestar esclarecimentos ao Fisco, a empresa Quimetal apresentou tempestivamente todas as informações solicitadas, demonstrando que as operações impugnadas foram operações reais, destinadas à aferição de benefício econômico – lucro – para si própria, no desempenho regular de sua atividade empresarial;

30) por ter a Quimetal atuado conforme sua atividade comercial e nos precisos termos da regulamentação legal e infralegal da matéria, a impugnação deve ser acolhida para o fim de cancelar o auto de infração;

31) a Neutrolab (empresa sob a qual recaíram as incorretas presunções da RFB quanto à ausência de capacidade operacional) é cliente de longa data da Quimetal, sendo mais uma de tantas empresas a que se teve a oportunidade de prestar serviços de importação ao longo destes quarenta anos de atuação no mercado de comércio exterior;

32) ao longo de todos esses anos, em datas anteriores e posteriores às apuradas pelo Fisco, a empresa Neutrolab, na qualidade de encomendante, fez pedidos de compras de diversas mercadorias e de outros exportadores (e não apenas do grupo Inditex ou Zara), pagou por todos eles com recursos próprios e recebeu da Quimetal as mercadorias importadas e vendidas;

33) a fidedignidade dos documentos apresentados pela Quimetal, que não foi em momento algum questionada pelo Fisco, demonstra inequivocamente a regularidade de sua atividade empresarial;

34) se a Fiscalização não questiona a substância das atividades da Impugnante, não demonstra qualquer irregularidade e tampouco sinaliza qual teria sido o benefício dessa alegada estrutura operacional para a Quimetal, é impossível sustentar a sua sujeição passiva;

35) ao intentar fazer incidir ao caso o art. 23, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976 e o art. 689, §1º, do Decreto nº 6.759/2009, a RFB atribui para o si o ônus de demonstrar expressamente de que forma, por intermédio de que ação ou conduta, a Quimetal teria se beneficiado imprópria e ilegalmente das operações de importação por encomenda, não bastando, para este fim, alegações genéricas e superficiais desprovidas de comprovações fáticas documentalmente constituídas;

36) a partir de um exame um pouco mais acurado nos documentos, planilhas e informações, verifica-se que a tese fiscal de fraude está ampara em elementos factualmente incorretos;

37) as afirmações de que notas fiscais teriam sido emitidas pela Neutrolab em dia anterior à própria nota de venda emitida pela Quimetal estão fundadas numa

planilha com informações incorretas e contrárias aos documentos juntados aos autos;

38) na “Planilha 03 – Notas Quimetal e Neutrolab em ordem cronológica – 2016-2020”, as datas de emissão das notas pela Quimetal das linhas de nº 246, 247, 321 a 323 e 325 a 327 (bem como outras) estão incorretas, pois adicionou-se um dia em cada uma destas datas como ocasião de emissão das notas fiscais;

39) a Impugnante não tem como saber em que datas a Neutrolab emitia suas notas de venda a terceiros, mas em relação às notas emitidas pela Quimetal, o Fisco cometeu vários erros fáticos que evidenciam a absoluta ausência de credibilidade na alegação de fraude;

40) não tendo a Autoridade Fiscal comprovado os requisitos (formal e documental) exigidos para a caracterização da infração, decai por completo a responsabilidade da Impugnante e das demais empresas autuadas como devedoras solidárias;

41) todos os tributos, preços públicos, tarifas, cobranças e contribuições foram recolhidos pela Quimetal;

42) indaga-se em que consistiria a alegada fraude e o que a Quimetal teria simulado, pois não há nos autos elementos que corroborem a narrativa e a imputação do Fisco;

43) adota-se no auto de infração a incorreta premissa de que a Neutrolab não teria capacidade operacional (p. ex. funcionários, infraestrutura física) para realizar as encomendas de mercadorias para importação, quando, na verdade, a Neutrolab, nos mais de 10 anos de relação comercial com a Quimetal, sempre se apresentou como empresa de verdade e não como empresa de fachada, como supõe o Fisco;

44) a Neutrolab era um importante cliente, que firmava contratos, encomendava produtos, detinha registros nos órgãos fiscalizatórios e regulatórios e que pagava, com recursos próprios, por todas as mercadorias que adquiria;

45) na perspectiva da Quimetal, portanto, não havia um elemento sequer que pudesse levantar qualquer suspeita sobre a idoneidade da empresa ou de sua operação;

46) não faria sentido algum à Quimetal perquirir o que a Neutrolab – ou qualquer dos clientes encomendantes da Quimetal – viria a fazer com os produtos que adquire (se são ou não vendidos, para quem, a que preço), pois na qualidade de importadora, a operação da Quimetal se encerra com a emissão da nota fiscal de venda, entrega da mercadoria e recebimento do preço;

47) o fato de a Neutrolab ter tido apenas a Zara como cliente não constitui, em si, ilegalidade alguma, tampouco evidencia a ocorrência de fraude de qualquer espécie;

48) terceirizar a importação pode ser um modelo eficiente de negócio para a otimização de resultados lícitos e melhor eficiência comercial e, assim como se escolhe terceirizar, também se escolhe encerrar a terceirização;

49) no que tange à Quimetal propriamente, não pode o Fisco supor que a trading importadora faça parte de qualquer operação a fim de ocultar o real adquirente por meio de pessoa interposta na cadeia de aquisição de mercadorias, principalmente quando este cenário se demonstra infundado e contrário à prova produzida, visto que Quimetal e Neutrolab mantiveram diversos outros vínculos contratuais de mesma natureza (contrato de importação por compra e venda de mercadorias por encomenda) que não envolveram as sociedades empresariais Zara Brasil e Zara Home Brasil;

50) não há por parte da Impugnante, e de qualquer outra autuada no Auto de Infração, qualquer ação ou infração que possa justificar a aplicação da multa aduaneira;

51) se de um lado a Neutrolab é cliente antiga da Quimetal, as empresas Zara Home Brasil Produtos Para o Lar Ltda. e Zara Brasil Ltda. não o são, de modo que a Quimetal não tem, nem teve, com elas relação jurídica alguma;

52) não houve ocultação de qualquer parte pela Quimetal, eis que todas as partes envolvidas são reais e efetivas e estão devidamente indicadas em todos os contratos celebrados e todas as operações foram realizadas às claras, com transparência e indicação efetiva das partes e das funções exercidas;

53) o fato de ter havido venda posterior, pela Neutrolab, das mercadorias importadas pela Quimetal não autoriza a presunção de que houvesse relação entre ela e as empresas que, ao final, adquiriram os produtos;

54) o fato de a empresa INDITEX ser titular das marcas Zara Brasil e Zara Home Brasil nada indica quanto à suposta relação comercial envolvendo Quimetal e essas outras pessoas jurídicas, única e exclusivamente porque a importação por encomenda é operação que envolve exclusivamente o exportador (INDITEX), importador (QUIMETAL) e o encomendante (NEUTROLAB), que à época era detentor do registro das marcas;

55) a empresa Neutrolab solicitou à Quimetal que importasse determinados produtos dentre eles o da marca Zara, cujos registros eram de sua titularidade;

56) a Quimetal não tem relação jurídica com as empresas Zara e não praticou qualquer conduta para simular ou ocultar a sua participação, nem fraudou documento algum;

57) os itens 08 e 10 do Relatório Fiscal são dedicados a descrever os supostos atos praticados pelos sujeitos passivos submetidos à autuação aduaneira, no desempenho do que se entendeu como fraude e simulação quanto ao real adquirente das mercadorias importadas, mas não se alude em momento algum a qualquer conduta da Quimetal;

58) se houve fraude ou simulação, a Quimetal não soube, não participou e não teria condições de saber ou mesmo de evitar, não lhe cabendo fiscalizar o que seu cliente faz ou deixa de fazer com as mercadorias que compra, ou mesmo se participa de grupo econômico detentor de participações societárias X ou Y, esgotando a sua atividade comercial, licitamente, na venda e entrega de mercadorias;

59) no Relatório Fiscal não há um único elemento que autorize a afirmação de que Quimetal teria participado de alguma operação com “intencionalidade da divergência entre a vontade e a declaração, o acordo/pacto simulatório e o intuito de enganar terceiros”;

60) a Quimetal não praticou quaisquer das condutas descritas na infração prevista em lei, não fraudou, nem simulou qualquer negócio jurídico cujo intento tenha sido gerar qualquer tipo de decréscimo patrimonial, informacional e fiscalizatório à RFB quanto ao comércio exterior;

61) se houve alguma fraude/simulação, isso nada tem que ver com a Quimetal, razão mesma pela qual o Fisco se viu impossibilitado a descrever qualquer conduta sob sua responsabilidade;

62) não há qualquer imputação acerca da existência de vícios ou irregularidades nas operações de importação efetuadas pela Impugnante;

63) não foi demonstrada eventual falta de capacidade financeira e operacional das sociedades envolvidas ou mesmo acerca da comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na importação;

64) tanto a Quimetal quanto a Neutrolab possuíam capacidade financeira e operacional para a realização das operações de importação por encomenda;

65) do ponto de vista da Quimetal (importador), não há qualquer imputação de ilegalidade ou irregularidade nas operações de importações em si, o que já é suficiente para evitar a ilegalidade de sua inclusão como sujeito passivo no auto de infração;

66) a fiscalização não questiona a capacidade operacional, técnica e financeira da importadora;

67) indaga-se como poderia uma operação real, efetiva e totalmente legítima, realizada por empresas operacionais, com funções claramente estabelecidas em contratos, ser considerada simulada e em que consistiria essa alegada simulação;

68) não há na ação fiscal um único elemento que corrobore a imputação de fraude e simulação à Quimetal;

69) o CARF já reconheceu a regularidade das operações de comércio exterior como a presente, sustentando que a imposição da multa do art. 33 da Lei nº 11.488/2007 exige prova inequívoca pela Fiscalização acerca da prática de fraude à legislação fiscal/aduaneira pelas partes envolvidas, não podendo ser admitida qualquer presunção ou especulação para esse fim;

70) a alegação de que a Neutrolab seria uma interposta pessoa, com o objetivo de ocultar a real beneficiária nas operações de importação, se mostra contraditória na medida em que a própria fiscalização ao longo dos anos havia reconhecido a capacidade financeira das empresas e o fluxo físico das mercadorias entre estabelecimentos;

71) as atividades contratadas foram efetivamente realizadas, possuindo todas as empresas capacidade econômico-financeira e operacional para realização das tarefas ajustadas, sendo, as importações, efetivadas em consonância com as normas fiscais e tendo sido apresentados os documentos relativos aos negócios; não há prova de qualquer ato fraudulento ou de simulação entre as empresas, mas tão somente presunções por parte da Autoridade Fiscalizadora;

72) a jurisprudência judicial firmada no âmbito dos Tribunais Regionais Federais acompanha o entendimento esboçado;

73) o elemento fraudulento ou simulado é essencial para a configuração desse tipo de interposição, sendo requisito fundamental para diferenciar a mera interposição (que é legalmente aceita) da interposição fraudulenta/simulada que se busca combater;

74) a fiscalização em momento algum questionou a própria operação de importação realizada pela Quimetal, como também não questionou que a importação e todos os procedimentos para recepção e desembaraço dos produtos eram efetivamente realizados pela Quimetal;

75) pelo fato de não haver questionamento da operação de importação em si, não se pode admitir a imputação de qualquer responsabilidade à Quimetal pela suposta infração, uma vez que todos os seus atos estão absolutamente de acordo com a legislação, com o seu objeto social e com as obrigações contratuais assumidas;

76) para justificar a aplicação da multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, a Fiscalização criou uma figura sui generis de interposição fraudulenta, que é a interposição, não do importador, mas sim do encomendante;

77) essa forma de interposição de pessoa não encontra respaldo na legislação ou mesmo na doutrina e jurisprudência;

78) para que as alegações contidas no auto de infração pudessem ter qualquer validade, a Fiscalização deveria ter demonstrado a caracterização dos seguintes elementos:

(a) os contatos com o importador (Quimetal) para a compra das mercadorias no mercado interno ou com o fornecedor estrangeiro acerca da negociação internacional que resultou na importação por encomenda não teriam sido realizados pela Neutrolab;

(b) os atos praticados pela encomendante eram inexistentes ou ilegítimos do ponto de vista econômico e jurídico, o que significa dizer que a Neutrolab não

teria assumido qualquer risco empresarial nas operações praticadas, atuando tão somente com o objetivo de ocultar o real encomendante, mediante fraude ou simulação; e(c) o encomendante – Neutrolab – não teria capacidade econômica e operacional compatíveis para atuar como encomendante nas importações fiscalizadas, tendo agido como um mero intermediário, e o importador – Quimetal – não teria capacidade operacional e econômica para realizar as importações e a nacionalização das mercadorias;

79) não há nos autos ao menos um elemento comprobatório de que Zara Home Brasil e Zara Brasil teriam realizado pedidos de importação diretamente à Quimetal ou ao exportador no exterior, o que demonstra que, de fato, não houve qualquer interposição;

80) todos os documentos relativos aos processos de importação refletem exatamente o fluxo de pedidos de importação que efetivamente ocorreu, de modo que a Quimetal efetivamente realizou as importações em decorrência das encomendas feitas a ela pela Neutrolab;

81) deve ser afastada qualquer alegação de simulação, já que as operações de comércio exterior feitas pela Quimetal foram assim configuradas por razões empresariais verdadeiras e não pela finalidade de se ocultar qualquer das partes envolvidas;

82) não pode a Fiscalização se imiscuir no campo privado para determinar a forma como a Quimetal e Neutrolab devem estruturar seus negócios, para, ainda que indiretamente, obrigar a Zara Brasil e Zara Home Brasil a internalizar procedimentos relativos à importação e à industrialização dos produtos em empresa pertencente ao seu grupo econômico;

83) todas as empresas que participam da cadeia produtiva são reais e efetivas, possuindo centenas de empregados, instalações próprias, clientes diversificados e receitas operacionais relevantes;

84) todas as partes estão claramente identificadas, exercendo cada uma delas as atividades a que se propõem, sem qualquer ocultação de parte ou atividade, o que já é suficiente para afastar a simulação alegada pelo Fisco;

85) mesmo que a Fiscalização tivesse entendido que os documentos de importação continham uma omissão, qual seja, a informação de que os reais encomendantes/adquirentes das mercadorias seriam a Zara Brasil e a Zara Home Brasil, a pena de perdimento, convertida em multa equivalente ao valor das importações, não seria a penalidade mais adequada ao caso, senão aquela prevista no artigo 711, inciso III, do Regulamento Aduaneiro;

86) na forma em que foi aplicada, a multa de 100% (cem por cento) do valor aduaneiro das mercadorias também configura uma situação abusiva, extorsiva, expropriatória, além de confiscatória e em total afronta ao artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal, na medida em que não houve fraude ou simulação no presente caso, acompanhadas de dolo ou má-fé, que justificassem o agravamento

da multa, o que torna o valor exigido a título de multa punitiva extremamente elevado, ultrapassando os limites da razoabilidade e proporcionalidade;

87) por se tratar de um ato administrativo, qualquer auto de infração deve obrigatoriamente observar os critérios da razoabilidade e proporcionalidade, aos quais a Administração Pública está adstrita, nos termos do artigo 2º da Lei nº 9.784/1999;

88) não houve comprovação dos requisitos legais caracterizadores da infração prevista no art. 33, da Lei nº 11.488/2007, evidenciando-se a ilegalidade da multa de 10% aplicada à Quimetal;

89) por fim, requer sejam acolhidas as preliminares suscitadas para cancelar o auto de infração, quer em razão das nulidades apontadas, quer em razão da ilegitimidade da Quimetal para figurar no polo passivo e, na hipótese de essas matérias vierem a ser superadas, requer que a impugnação seja acolhida para o fim de ser cancelado o auto de infração e, ainda, em caráter subsidiário, requer seja a multa equivalente ao valor aduaneiro substituída pela multa prevista no art. 711, inciso III, do Regulamento Aduaneiro.

Sobreveio decisão de primeira instância assim ementada:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 04/01/2016 a 04/12/2020

DEVIDO PROCESSO LEGAL. DIREITO AO CONTRADITÓRIO E À AMPLA DEFESA.

Tendo o procedimento fiscal se desenvolvido mediante o cumprimento das formalidades legais e estando consubstanciado em Auto de Infração contendo descrição dos fatos e fundamentação jurídica, de forma a assegurar o exercício do direito ao contraditório e à ampla defesa, resta infundada a arguição de nulidade por vício formal.

AUTO DE INFRAÇÃO. INSTRUÇÃO PROBATÓRIA.

Estando o Auto de Infração instruído com os elementos de prova em que se baseia a exação, não cabe falar em nulidade por vício material.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 04/01/2016 a 04/12/2020

PRAZO DECADENCIAL. OBSERVÂNCIA.

O prazo decadencial para exigência da multa equivalente ao valor aduaneiro, prevista no artigo 23, inciso V, § 3º, do Decreto-lei nº 1.455, de 1976 rege-se pelo artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional. Formalizado o Auto de Infração dentro do interregno de até cinco anos contados do primeiro dia do exercício

seguinte àquele em que poderia ter sido lavrado, tem-se por observado o prazo decadencial.

ARGUIÇÃO DE CONFISCO E DE VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE. DISPENSA OU REDUÇÃO DE MULTA SEM PREVISÃO LEGAL. IMPOSSIBILIDADE.

No âmbito do processo administrativo fiscal, é vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação de lei, sob fundamento de inconstitucionalidade. A autoridade administrativa não pode usurpar a competência do legislador para substituir o juízo de proporcionalidade por ele exercido, com o fim de alterar o valor da multa definido na lei, o que somente pode ser revisto pelo próprio Poder Legislativo ou, em caso de inconstitucionalidade, pelo Judiciário. O emprego dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade não autoriza o julgador administrativo a dispensar ou reduzir multas estabelecidas na lei em valor ou percentual único, sem que haja expressa previsão legal para graduação da penalidade dentro de uma faixa variável de valor.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Período de apuração: 04/01/2016 a 04/12/2020

OCULTAÇÃO DE SUJEITO PASSIVO NA IMPORTAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO.

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

DANO AO ERÁRIO. PRESUNÇÃO LEGAL JURE ET DE JURE.

A configuração da infração prevista no inciso V do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, independe da demonstração de prejuízo ao recolhimento de tributos ou contribuições. O dano ao erário não se configura unicamente pela falta ou insuficiência de pagamento de tributos, mas também pelo prejuízo ao controle aduaneiro das operações de importação e exportação.

VIGÊNCIA DO ARTIGO ART. 23, INCISO V, §§ 1º e 3º, DO DECRETO-LEI Nº 1.455/1976 EM FACE DO ARTIGO 33 DA LEI Nº 11.488/2007.

O artigo 33 da Lei nº 11.488, de 2007 não derogou tacitamente o artigo 23, inciso V, §§ 1º e 3º, do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, com redação dada pela Lei no 10.637/2002, nem estabeleceu penalidade menos severa para infração prevista nesta última disposição legal, não se configurando as hipóteses de retroatividade benigna previstas no art. 106 do Código Tributário Nacional.

OCULTAÇÃO DE SUJEITO PASSIVO NA IMPORTAÇÃO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

Respondem conjunta ou isoladamente, o real encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora

bem como quem quer que, de qualquer forma, concorra para a prática da infração ou dela se beneficie.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformadas as recorrentes apresentaram os seus recursos voluntários em que repisam os argumentos trazidos em suas impugnações.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Celso José Ferreira de Oliveira**, Relator

O recurso é tempestivo, preenche os demais requisitos para a sua admissibilidade pelo que se deve dele tomar conhecimento.

SÍNTESE FÁTICO-PROCESSUAL

Trata-se de recurso voluntário interposto por Indústria e Comércio Quimetal S.A. (QUIMETAL), Neutrolab Brasil Comércio de Cosméticos Ltda. (NEUTROLAB), Zara Brasil Ltda. e Zara Home Brasil Produtos para o Lar Ltda. (em conjunto, ZARA BRASIL e ZARA HOME; coletivamente, Recorrentes), em face do Acórdão prolatado pela 7ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 03 (DRJ 03), que, por unanimidade, rejeitou as arguições de nulidade e julgou improcedentes as impugnações, mantendo integralmente o Auto de Infração n.º 12466.720.124/2021-50.

O Auto de Infração foi lavrado pela Delegacia de Fiscalização de Comércio Exterior da RFB no Rio de Janeiro (DECEX/RJO), com fundamento nos arts. 23, inciso V e §§ 1.º e 3.º, do Decreto-lei n.º 1.455, de 1976, e 95, inciso I, do Decreto-lei n.º 37, de 1966, para exigir multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas no período de 4 de janeiro de 2016 a 4 de dezembro de 2020. O objeto da autuação são operações de importação de produtos cosméticos, de higiene pessoal e perfumaria das marcas ZARA e ZARA HOME, sob a acusação de interposição fraudulenta de terceiros mediante ocultação das reais encomendantes das importações.

Em síntese, o Relatório Fiscal concluiu que a NEUTROLAB foi utilizada como encomendante fictícia — sem capacidade operacional e financeira compatível com o volume de negócios apurado, superior a R\$ 74 milhões entre 2016 e 2020 — para ocultar a condição de verdadeiras encomendantes das empresas ZARA BRASIL e ZARA HOME, que não detinham, no período, as autorizações da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (ANVISA) necessárias para importar diretamente os referidos produtos. A QUIMETAL, na condição de importadora registrada, foi incluída como responsável solidária.

Os elementos coligidos pela fiscalização compreendem: (i) diligências nos estabelecimentos da NEUTROLAB, realizadas em junho e julho de 2019, que revelaram salas comerciais completamente vazias, sem móveis, equipamentos ou atividade; (ii) informação obtida do gerente da empresa ENIVIX LTDA., sublocatária do imóvel no Espírito Santo, de que a NEUTROLAB não movimentava cargas há pelo menos seis anos; (iii) inexistência de empregados na Filial 4 desde 2011, estabelecimento em nome do qual foram emitidas todas as notas fiscais da QUIMETAL; (iv) reduzidíssimo quadro de pessoal na matriz (um a dois empregados e o sócio administrador); (v) omissão de recolhimento de IPI na DCTF até o momento em que a empresa tomou ciência da fiscalização; e (vi) alteração do endereço da matriz e modificação da composição societária logo após o início da ação fiscal.

As Recorrentes impugnaram a autuação, suscitando, em síntese: (a) nulidade do procedimento fiscal por insuficiência de diligências; (b) nulidade formal do auto por ausência de indicação expressa do inciso V do art. 23 do Decreto-lei n.º 1.455, de 1976; (c) ilegitimidade passiva de cada Recorrente; (d) ausência de fraude ou simulação, porquanto a estrutura utilizada encontrava-se dentro dos parâmetros da importação por encomenda e do denominado "encomendante do encomendante", e na Solução de Consulta Cosit n.º 158, de 2021; (e) decadência das penalidades relativas a Declarações de Importação registradas antes de 11/06/2016; e, subsidiariamente, (f) redução da multa de 100% do valor aduaneiro para a penalidade do art. 711 do Regulamento Aduaneiro.

A DRJ 03 rejeitou todas as arguições e manteve integralmente o Auto de Infração, concluindo pela demonstração da interposição fraudulenta mediante prova indiciária convergente e suficiente, sem apreciar a prejudicial de decadência em razão da improcedência total.

I. DAS QUESTÕES PRELIMINARES

I.1. Nulidade por insuficiência de diligências

A QUIMETAL suscita nulidade do procedimento fiscal ao argumento de que a fiscalização não exauriu as diligências possíveis antes de lavrar o Auto de Infração. A arguição não prospera.

A legislação do processo administrativo fiscal não exige que a fiscalização esgote todas as diligências teórica e abstratamente possíveis, mas apenas que a acusação esteja amparada em elementos probatórios suficientes. No caso, o Relatório Fiscal instrui o Auto de Infração com elementos colhidos de: (i) diligências in loco nos dois estabelecimentos da NEUTROLAB; (ii) dados do SISCOMEX, SPED, GFIP e eSocial; (iii) intimações formalizadas perante todas as autuadas; e (iv) contratos, notas fiscais e comunicações eletrônicas obtidas da própria QUIMETAL. O conjunto probatório é robusto e suficiente. Não há vício de instrução.

I.2. Nulidade formal do Auto de Infração — ausência de indicação do inciso

A QUIMETAL aponta vício formal consistente na ausência de indicação expressa do inciso V do art. 23 do Decreto-lei n.º 1.455, de 1976, no corpo do Auto de Infração.

O argumento não pode prosperar. A forma do ato administrativo serve à finalidade de assegurar o contraditório e a ampla defesa — não à observância ritual da numeração dos dispositivos legais. O Relatório Fiscal, parte integrante do Auto de Infração, descreve com precisão a conduta imputada — ocultação do sujeito passivo, do real comprador ou do responsável pela operação de importação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros —, que é exatamente o tipo do art. 23, inciso V, do Decreto-lei n.º 1.455, de 1976. A extensão e profundidade das impugnações apresentadas demonstram que não houve qualquer prejuízo ao exercício do direito de defesa. Aplica-se o art. 59, § 1.º, do Decreto n.º 70.235, de 1972, e, por analogia, a Súmula CARF n.º 7 (vinculante).

I.3. Ilegitimidade passiva

As Recorrentes alegam, em sucinta formulação, a ilegitimidade passiva de cada uma delas. A preliminar, contudo, confunde-se com o próprio mérito da causa — a existência ou não da interposição fraudulenta e da participação de cada autuada. A questão será, portanto, examinada no tópico de mérito correspondente a cada sujeito passivo.

II. DA PREJUDICIAL — DECADÊNCIA PARCIAL

II.1. Regime jurídico aplicável: prazo aduaneiro de cinco anos

A primeira questão a ser enfrentada é de ordem prejudicial: a decadência das penalidades relativas a Declarações de Importação (DIs) registradas antes de cinco anos da ciência do Auto de Infração, ocorrida em 11/06/2021.

As penalidades objeto do Auto de Infração — conversão da pena de perdimento em multa equivalente ao valor aduaneiro, nos termos do art. 23, § 3.º, do Decreto-lei n.º 1.455, de 1976 — não têm natureza tributária. Não há, portanto, razão para aplicação do Código Tributário Nacional (CTN), cujos prazos decadenciais incidem sobre créditos tributários, não sobre sanções aduaneiras.

A DRJ 03, ao aplicar o art. 173, inciso I, do CTN sob o argumento de que haveria fraude ou simulação, incorreu em equívoco de fundamento. A presença de dolo ou simulação na conduta autuada é requisito para a configuração da própria infração aduaneira — não para a modificação do regime decadencial aplicável a ela. O prazo do art. 173, I, do CTN destina-se a créditos tributários lançados, exclusivamente, para os quais não haja regra especial que demande aplicação. A penalidade aduaneira não se enquadra nessa categoria, pois se trata de penalidade administrativo-tributária para a qual prevalece a regra decadencial especial, conforme é pacífico na jurisprudência vinculante desta Corte e na própria interpretação da RFB.

Súmula CARF n.º 184 (vinculante — Portaria ME n.º 12.975, de 10/11/2021):

"O prazo decadencial para aplicação de penalidade por infração aduaneira é de 5 (cinco) anos contados da data da infração, nos termos dos artigos 138 e 139, ambos do Decreto-Lei n.º 37/66 e do artigo 753 do Decreto n.º 6.759/2009." Acórdãos Precedentes: 9303-010.198, 9303-009.237, 9303-007.645, 3402-007.222, 3402-007.092, 3402-005.287 e 3201-002.818.

Solução de Consulta Interna Cosit n.º 32, de 6 de dezembro de 2013:

"O prazo para efetuar lançamento de multas relacionadas ao controle aduaneiro das importações é de 5 (cinco) anos, contado da data da infração. A natureza administrativo-tributária das multas relacionadas ao controle aduaneiro das importações [...] não [admite] a regra de contagem do prazo decadencial prevista no inciso I do art. 173 do CTN, pois a norma aplicável à espécie, pelo critério da especialidade, é o art. 78 da Lei nº 4.502, de 1964." (Dispositivos: DL nº 37/1966, arts. 94, 96, 138 e 139; Decreto nº 6.759/2009, art. 704)

A jurisprudência desta Corte é uniforme em aplicar o prazo aduaneiro em casos de interposição fraudulenta:

Acórdão n.º 3402-003.077 (18/05/2016):

"Em se tratando de Auto de Infração para apurar a aplicação de pena de perdimento convertido em multa, a legislação de regência é a aduaneira e não a tributária, uma vez que a exigência não tem natureza de tributo. Assim, o prazo decadencial é estabelecido pelos arts. 139 do Decreto-lei n. 37/66 e 753 do Regulamento Aduaneiro, os quais estabelecem que o prazo para a constituição da sanção é de 05 (cinco) anos e tem como termo inicial a data da infração, o que, em matéria aduaneira, ocorre com o registro da Declaração de Importação."

II.2. Cálculo do termo inicial e DIs atingidas

A ciência do Auto de Infração deu-se em 11/06/2021. Aplicando o prazo quinquenal do art. 139 do Decreto-lei n.º 37, de 1966, estão extintas as penalidades relativas a DIs registradas antes de 11/06/2016.

O Relatório Fiscal indica que as importações autuadas abrangem o período de 4 de janeiro de 2016 a 4 de dezembro de 2020. As DIs registradas entre 4 de janeiro de 2016 e 10 de junho de 2016 encontram-se, portanto, fora do prazo decadencial. A DRJ deixou de apreciar essa questão, vício de julgamento que deve ser suprido nesta instância.

Determina-se que a Fazenda Nacional apresente, no prazo de trinta dias, memória discriminada de cálculo com a exclusão das DIs registradas no período de 04/01/2016 a 10/06/2016, para apuração do valor da multa remanescente.

III. DO MÉRITO — CONFIGURAÇÃO DA INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA

III.1. Marco normativo: importação por encomenda e a licitude do "encomendante do encomendante"

O ponto de partida para a análise do mérito é a distinção entre a estrutura lícita do "encomendante do encomendante predeterminado" e a interposição fraudulenta tipificada no art. 23, inciso V, do Decreto-lei n.º 1.455, de 1976.

A Solução de Consulta Cosit n.º 158, de 24 de setembro de 2021, com efeito vinculante interno à RFB, examinou precisamente essa questão:

Solução de Consulta Cosit n.º 158/2021

Conclusões:

"ii) A importação por encomenda envolve, usualmente, apenas dois agentes econômicos [...]. A presença de um terceiro envolvido — o encomendante do encomendante predeterminado — não é vedada pela legislação, não descaracteriza a operação de importação por encomenda, e [...] não é obrigatória sua informação na Declaração de Importação, desde que as relações estabelecidas [...] representem transações efetivas de compra e venda de mercadorias. iii) A ocorrência de relações comerciais autênticas com terceiros, nos casos de importação por encomenda, por si só, não caracteriza ocultação do real comprador mediante fraude, simulação ou interposição fraudulenta [...], desde que as relações estabelecidas entre todas as partes sejam legítimas, com comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos utilizados. iv) A simples vinculação societária entre empresas nacionais envolvidas em

operação legítima de importação por encomenda não se confunde com a figura da infração de ocultação do sujeito passivo mediante fraude, simulação ou interposição fraudulenta [...]."

A ilegalidade não reside na mera existência de um terceiro na cadeia, mas na ausência de efetividade e legitimidade nas relações entre as partes. A fraude se configura quando a estrutura serve para encobrir quem efetivamente detém o controle, o interesse econômico e os recursos da operação.

III.2. Requisitos e ônus da prova

Para a imposição da penalidade prevista no art. 23, inciso V, do Decreto-lei n.º 1.455, de 1976, é necessário demonstrar: (i) a ocultação do real sujeito passivo, do real comprador ou do real responsável pela operação; e (ii) que essa ocultação se deu mediante fraude, simulação ou interposição fraudulenta. O dolo não se presume — mas pode ser aferido por prova indiciária grave, precisa e concordante.

Não é outro o entendimento deste colegiado:

CARF, Acórdão n.º 3401-003.981 (26/09/2017):

"Não compartilho do entendimento daqueles que defendem que a mera falta de informação dos reais adquirentes nos documentos prestados às autoridades aduaneiras seria, por si só, a própria simulação ou a fraude em prejuízo ao controle aduaneiro. Em tais casos, não basta à Fiscalização apenas afirmar que a simulação é a indicação errada do sujeito passivo nos documentos de controle aduaneiro, devendo levantar um conjunto de elementos que façam prova do dolo dos agentes envolvidos e do intuito de enganar a Fazenda Pública."

III.3. A tese da motivação extra tributária (ANVISA): análise e alcance

As empresas ZARA BRASIL e ZARA HOME sustentam que a estrutura tripartite teria sido adotada por razão legítima: a ausência, à época, das licenças e autorizações da ANVISA necessárias para que importassem e distribuíssem diretamente cosméticos, perfumes e águas de colônia no Brasil, sendo a NEUTROLAB detentora das habilitações sanitárias exigidas.

O argumento merece consideração cuidadosa. É fato incontroverso nos autos que ZARA BRASIL e ZARA HOME somente obtiveram as licenças da ANVISA em 2019 e 2020, respectivamente. É também incontroverso — e significativo — que, imediatamente após a obtenção dessas licenças e a ciência do procedimento fiscal, as importações foram transferidas para registro direto pela ZARA BRASIL, nos exatos volumes, produtos, exportadores e destinos que antes transitavam pela estrutura QUIMETAL–NEUTROLAB. A correlação temporal integra o conjunto probatório, sem que, por si só, seja determinante.

A motivação pela ANVISA, entretanto, não é suficiente para elidir a configuração da interposição fraudulenta quando os seguintes aspectos permanecem sem resposta satisfatória:

(a) A NEUTROLAB, detentora das alegadas licenças da ANVISA, não demonstrou exercer com efetividade qualquer atividade operacional. A filial 4 (CNPJ 31.447.543/0004-28), em nome da qual foram emitidas todas as notas fiscais da QUIMETAL, não possuía empregados desde 2011 e foi encontrada completamente vazia nas diligências. O mero registro junto à ANVISA não substitui a demonstração de atividade empresarial real e compatível com o volume de negócios.

(b) A concentração de 100% das operações da NEUTROLAB em ZARA BRASIL e ZARA HOME como únicos clientes, em todo o período fiscalizado, é incompatível com a função de encomendante que assume riscos próprios no mercado. Um agente econômico genuíno não teria, como condição estrutural de seu negócio, um único comprador vinculado às próprias exportadoras dos produtos.

(c) A omissão sistemática de declaração e recolhimento de IPI na DCTF — corrigida somente após a ciência da fiscalização — revela comportamento inconsistente com o de empresa que exercia regularmente a condição de encomendante contribuinte do IPI.

(d) As empresas ZARA BRASIL e ZARA HOME, apesar de intimadas, não apresentaram documentação que comprovasse a negociação comercial com a NEUTROLAB (e-mails, propostas, cotações, contratos de compra), nem identificaram as pessoas físicas responsáveis pelas tratativas. A ausência desse rastro documental em empresas da estrutura das Recorrentes é elemento probatório desfavorável.

(e) A ruptura da cadeia de IPI produzida pela estrutura gerou benefício tributário concreto: os produtos importados por QUIMETAL–NEUTROLAB concentravam-se em cosméticos com alíquotas de 12% e 42%, ao passo que as importações diretas de ZARA BRASIL ostentavam 93,8% com alíquota zero. A intermediação desobrigava as empresas ZARA de apurar IPI na saída.

(f) A NEUTROLAB não apresentou extratos bancários, apesar de intimada a fazê-lo durante o procedimento fiscal, e tampouco os trouxe com a impugnação. A ausência de comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos utilizados — exigência expressamente prevista na Solução de Consulta Cosit n.º 158, de 2021, como condição de licitude da estrutura — priva o argumento da ANVISA de qualquer efeito exoneratório. Uma empresa que genuinamente assume os riscos financeiros de importações que somam mais de R\$ 74 milhões em cinco anos não se furtaria a demonstrar essa capacidade com seus extratos.

A motivação pela ANVISA, em suma, pode explicar a escolha de terceiro habilitado para importar, mas não explica a escolha de um terceiro que, na prática, não exercia qualquer atividade real. A estrutura lícita do "encomendante do encomendante" pressupõe efetividade — que o conjunto probatório afasta.

III.4. Valoração do conjunto probatório

O conjunto probatório coligido pela fiscalização supera o limiar exigido pela jurisprudência desta Corte. Os seguintes elementos, considerados em conjunto, formam prova indiciária grave, precisa e concordante:

(i) Ausência de estrutura real da NEUTROLAB: diligências in loco em junho e julho de 2019 revelaram estabelecimentos completamente vazios; o gerente da sublocatária ENIVIX informou que a NEUTROLAB não movimentava cargas havia pelo menos seis anos.

(ii) Filial 4 inexistente de fato: o estabelecimento em cujo nome foram emitidas todas as notas fiscais da QUIMETAL não possuía empregados desde 2011, inexistindo atividade operacional compatível com o volume de negócios autuado (mais de R\$ 74 milhões em cinco anos).

(iii) Omissão de IPI: a NEUTROLAB não declarava nem recolhia IPI até julho de 2019, quando — coincidentemente com a diligência na Filial 4 no mês anterior — passou a fazê-lo de forma tímida e em meses alternados, caracterizando conduta reativa.

(iv) Concentração absoluta das operações: durante todo o período fiscalizado, a NEUTROLAB teve exclusivamente ZARA BRASIL e ZARA HOME como clientes, conforme demonstrado pelas notas fiscais e pelos extratos do livro Razão da conta "CLIENTES".

(v) Migração imediata das importações: após a ciência do procedimento fiscal e a obtenção das licenças da ANVISA pela ZARA BRASIL, as importações dos produtos autuados foram integralmente transferidas para registro direto pela ZARA BRASIL, nos mesmos volumes, com os mesmos exportadores e o mesmo destino final — demonstrando que apenas a forma de registrar a importação se alterou, não a substância econômica da operação.

(vi) Ruptura da cadeia de IPI: os produtos da autuação (perfumes e águas de colônia) tinham alíquotas de IPI de 12% e 42%, enquanto as importações diretas das empresas ZARA concentravam-se em produtos com alíquota zero. A interposição da NEUTROLAB desobrigava as empresas ZARA de apurar o IPI na saída dessas mercadorias.

(vii) Alterações societárias reativas: a NEUTROLAB alterou seu endereço e sua composição societária imediatamente após o início da ação fiscal.

Nesse quadro, não se está diante da hipótese regulada pela Solução de Consulta Cosit n.º 158, de 2021, que exige, como condição de licitude, que as relações entre todas as partes sejam legítimas, com comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos utilizados — requisitos que o conjunto probatório afasta.

III.5. Análise das demais teses das Recorrentes

III.5.2. Responsabilidade solidária da QUIMETAL

A QUIMETAL sustenta boa-fé e alega desconhecimento do destino final das mercadorias. O argumento não resiste ao conjunto probatório.

O contrato celebrado com a INDITEX expressamente consigna que esta é detentora das marcas ZARA e ZARA HOME e que os produtos seriam distribuídos por empresas do grupo no Brasil. A QUIMETAL era, ademais, destinatária de comunicações eletrônicas que mencionavam expressamente a remessa das mercadorias para ZARA BRASIL e ZARA HOME BRASIL. Diante dessas informações, registrar sistematicamente DIs com encomendante que sabe ser inexistente de fato — o que uma empresa com quarenta anos de atuação em comércio exterior tinha condições de verificar — configura, no mínimo, dolo

eventual: a assunção consciente do risco de produzir o resultado ilícito. A responsabilidade solidária da QUIMETAL encontra fundamento no art. 95, inciso I, do Decreto-lei n.º 37, de 1966.

Importa registrar, ainda, que os e-mails acostados ao processo, recebidos pela QUIMETAL antes e durante os despachos aduaneiros, mencionam expressamente a remessa das mercadorias para as empresas ZARA BRASIL e ZARA HOME BRASIL como destinatárias finais. O contrato celebrado entre a QUIMETAL e a INDITEX também deixa explícito que os produtos seriam distribuídos por empresas do grupo INDITEX no Brasil — e as empresas ZARA BRASIL e ZARA HOME BRASIL são, notoriamente, as distribuidoras do grupo no país. Uma empresa com quarenta anos de atuação em comércio exterior que, diante de tais informações, insiste em declarar a NEUTROLAB como encomendante — empresa que, como os documentos demonstram, não movimentava cargas havia ao menos seis anos — não pode invocar boa-fé objetiva. Ao assim agir, a QUIMETAL assumiu conscientemente o risco de produzir o resultado ilícito, o que é suficiente para configurar o dolo eventual exigido pelo art. 95, inciso I, do Decreto-lei n.º 37, de 1966.

III.5.3. Derrogação do art. 23 do Decreto-lei n.º 1.455, de 1976 pelo art. 33 da Lei n.º 11.488, de 2007

As Recorrentes sustentam que o art. 33 da Lei n.º 11.488, de 2007 teria derogado tacitamente o art. 23, inciso V, §§ 1.º e 3.º, do Decreto-lei n.º 1.455, de 1976, por ter regulado inteiramente a matéria e estabelecido penalidade mais branda — o que atrairia a retroatividade benigna do art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN.

O argumento não é acolhido. A jurisprudência desta Corte firmou-se no sentido de que o art. 33 da Lei n.º 11.488, de 2007 não derogou tacitamente o art. 23, inciso V, §§ 1.º e 3.º, do Decreto-lei n.º 1.455, de 1976. Os dois dispositivos regulam hipóteses distintas: o art. 23, inciso V, do DL 1.455/76 tipifica especificamente a ocultação do sujeito passivo mediante fraude, simulação ou interposição fraudulenta, com pena de perdimento (convertível em multa equivalente ao valor aduaneiro); o art. 33 da Lei 11.488/07, ao seu turno, cuida das importações realizadas sem os requisitos da importação por conta e ordem ou por encomenda, com penalidade de 10% sobre o valor aduaneiro. Não há identidade de hipóteses — logo, não há derrogação, implícita ou expressa. A ementa da DRJ 03 já enfrentou esse ponto e a conclusão está em linha com a jurisprudência consolidada do CARF.

III.5.4. Redução da multa para 1% do valor aduaneiro (art. 711, III, do Regulamento Aduaneiro)

A tese subsidiária de substituição da multa equivalente ao valor aduaneiro pela penalidade do art. 711, inciso III, do Decreto n.º 6.759, de 2009 — correspondente a 1% do valor aduaneiro — também não comporta acolhimento.

Configurada a interposição fraudulenta nos termos do art. 23, inciso V, do Decreto-lei n.º 1.455, de 1976, a penalidade aplicável é a pena de perdimento, convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro em razão de já terem sido as mercadorias revendidas (§ 3.º do mesmo artigo). O julgador administrativo não dispõe de margem de discricionariedade para substituição da penalidade legalmente

prevista, vedado que é, nos termos do art. 26-A do Decreto n.º 70.235, de 1972, o afastamento de norma legal sob fundamento de desproporcionalidade, ressalvadas as hipóteses expressas em lei — nenhuma das quais se verifica no caso. A questão da proporcionalidade da multa, caso entenda pertinente, reserva-se à via judicial.

IV. DISPOSITIVO

Pelo exposto, voto por conhecer dos recursos voluntários, rejeitar as preliminares e, no mérito, DAR PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário das Recorrentes, para RECONHECER a decadência e EXTINGUIR as penalidades correspondentes a Declarações de Importação registradas no período de 04/01/2016 a 10/06/2016, com fulcro nos arts. 138 e 139 do Decreto-lei n.º 37, de 1966, e no art. 753 do Decreto n.º 6.759, de 2009, em conformidade com a Súmula CARF n.º 184 (vinculante).

Assinado Digitalmente

Celso José Ferreira de Oliveira