



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12689.720160/2020-18
ACÓRDÃO	3402-012.331 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de outubro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	REFINARIA DE PETRÓLEOS DE MANGUINHOS S/A - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Exercício: 2016, 2017

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. REQUISITOS. MOTIVAÇÃO. TIPIFICAÇÃO. DESCABIMENTO.

Estando o crédito tributário constituído no rigor da lei (art. 142 do CTN), devidamente fundamentado, lastreado nos princípios que movem a Administração Pública (artigo 37, caput, da Constituição Federal de 1988 e artigo 2º, caput, e parágrafo único, da Lei 9.784/1999), e regularmente notificado ao sujeito passivo, não há que se falar em nulidade.

PROCEDIMENTOS DE FISCALIZAÇÃO. NATUREZA INQUISITORIAL.

A auditoria-fiscal consubstancia-se em uma fase inquisitorial que antecede a fase contenciosa do procedimento, destinando-se à investigação, à colheita e análise de informações, dados e elementos de prova para a formação da convicção da autoridade fiscal a respeito da ocorrência, ou não, do fato gerador de tributos e de infrações. O encerramento desta fase, com a lavratura do auto de infração ou notificação de lançamento propicia, após a ciência do contribuinte, o início da fase contenciosa, esta sim plenamente regida pelo princípio do contraditório e da ampla defesa ou, de modo mais amplo, do devido processo legal.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/09/2019 a 31/12/2020

PENA DE PERDIMENTO. MULTA SUBSTITUTIVA. RITO PROCESSUAL.

As infrações previstas no art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76, quando punidas com a multa substitutiva da pena de perdimento, equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria na importação, deverão observar o rito e as competências estabelecidos no Decreto nº 70.235/72. Sendo possível

aplicar a pena de perdimento, o rito processual deverá seguir também as regras dispostas no art. 27 do Decreto-Lei nº 1.455/76.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA PRESUMIDA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA COMPROVADA. DISTINÇÃO.

A interposição fraudulenta pode ser presumida a partir da mera demonstração da não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados para a realização da importação (art. 23, V, § 2º do Decreto-Lei nº 1.455/1976), ou comprovada, na existência de um conjunto de provas que demonstrem a ocorrência de fraude ou simulação com o intuito de interpor determinada pessoa entre o real adquirente e as autoridades fiscais, para que a primeira permaneça oculta perante a Fiscalização (art. 23, V do Decreto-Lei nº 1.455/1976).

IMPORTAÇÃO. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. MULTA EQUIVALENTE VALOR ADUANEIRO DA MERCADORIA.

Não sendo localizadas as mercadorias sujeitas a pena de perdimento, cabível a conversão em multa, nos termos previstos pelo artigo 23, § 3º, do Decreto Lei nº 1.455/76.

MULTA APLICADA. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE ESTRITA. ATIVIDADE ADMINISTRATIVA VINCULADA. IMPOSSIBILIDADE DE SUBSTITUIÇÃO OU ALTERAÇÃO SEM EXPRESSA PREVISÃO LEGAL.

A autoridade administrativa não pode usurpar a competência do legislador para modificar o juízo de proporcionalidade por ele exercido, com o fim de alterar o valor de penalidade definido na lei ou substituí-la por outra sem expressa previsão legal para tanto. Vigora aqui o princípio da legalidade estrita, não se autorizando, assim, o descumprimento de norma integrante da legislação tributária a fim de dispensar, substituir, alterar ou reduzir penalidades, mormente em se tratando de atividade administrativa plenamente vinculada.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do Auto de Infração e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário. O conselheiro Arnaldo Diefenthaeler Dornelles acompanhou a relatora pelas conclusões.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos – Relatora

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Jorge Luís Cabral, Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, Marcos Antônio Borges (substituto integral), Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos e Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o v. Acórdão nº 104-003.292, proferido pela 8ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal 04 que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário constituído de ofício, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Exercício: 2016, 2017

PROCEDIMENTOS DE FISCALIZAÇÃO. NATUREZA INQUISITORIAL.

A auditoria-fiscal consubstancia-se em uma fase inquisitorial que antecede a fase contenciosa do procedimento, destinado-se à investigação, à colheita e análise de informações, dados e elementos de prova para a formação da convicção da autoridade fiscal a respeito da ocorrência, ou não, do fato gerador de tributos e de infrações. O encerramento desta fase, com a lavratura do auto de infração ou notificação de lançamento propicia, após a ciência do contribuinte, o início da fase contenciosa, esta sim plenamente regida pelo princípio do contraditório e da ampla defesa ou, de modo mais amplo, do devido processo legal.

IMPORTAÇÃO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. MULTA SUBSTITUTIVA.

A ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação e a interposição fraudulenta de terceiros em operações de comércio exterior, configuram dano ao Erário, punível com a pena de perdimento das mercadorias importadas. Em sua impossibilidade, por já terem sido consumidas, revendidas ou não localizadas as mercadorias, aplica-se, em substituição, multa no valor aduaneiro dos produtos importados.

MULTA APLICADA. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE ESTRITA. ATIVIDADE ADMINISTRATIVA VINCULADA. IMPOSSIBILIDADE DE SUBSTITUIÇÃO OU ALTERAÇÃO SEM EXPRESSA PREVISÃO LEGAL.

A autoridade administrativa não pode usurpar a competência do legislador para modificar o juízo de proporcionalidade por ele exercido, com o fim de alterar o valor de penalidade definido na lei ou substituí-la por outra sem expressa previsão legal para tanto. Vigora aqui o princípio da legalidade estrita, não se autorizando, assim, o descumprimento de norma integrante da legislação tributária a fim de dispensar, substituir, alterar ou reduzir penalidades, mormente em se tratando de atividade administrativa plenamente vinculada.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Por bem reproduzir os fatos, transcrevo o relatório da decisão proferida pela DRJ:

Trata o presente processo de auto de infração aduaneiro lavrado em 23/06/2020 contra as empresas REFINARIA DE PETRÓLEO DE MANGUINHOS S/A - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL, CNPJ nº 33.412.081/0001-96, doravante denominada tão somente de REFINARIA MANGUINHOS, e DAX OIL REFINO S/A, CNPJ nº 04.585.532/0001-99, doravante denominada tão somente de DAX OIL, no valor total de R\$ 187.747.356,87, a título de multa de conversão da ordem de 100% sobre o valor aduaneiro das mercadorias sujeitas a perdimento e que foram revendidas, consumidas ou não localizadas.

Inicia o Termo de Verificação Fiscal com uma introdução versando sobre o procedimento especial de combate à interposição fraudulenta previsto na Instrução Normativa SRF nº 228/2002.

Discorre em seguida no tópico 1.1 sobre as operações de importação por conta e ordem de terceiros e, no tópico seguinte, se debruça sobre as questões afetas à ocultação do sujeito passivo e seus desdobramentos jurídicos e tributários.

No tópico 2.1 identifica a DAX OIL REFINO S/A – EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL, CNPJ nº 04.585.532/0001-99, como a importadora dos produtos e no tópico 2.2 perfilha a REFINARIA DE PETRÓLEO DE MANGUINHOS S/A - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL, CNPJ nº 33.412.081/0001-96, como a real adquirente das mercadorias importadas.

No tópico 3 narra os fatos e acontecimentos relacionados à ação fiscal realizada, mencionado inicialmente, no tópico 3.1.1, a intimação feita à DAX OIL, os documentos e informações solicitados. Aduz que a empresa apresentou resposta em 06/05/2019, todavia *“A DAX OIL não apresentou qualquer documento referente às transações comerciais internacionais, como contatos com fornecedores, cotações de preços, negociação de prazos e condições de pagamento, contratação de transporte, etc.”*

Assinala que em 05/12/2019 lavrou nova Intimação, sendo que:

“A DAX OIL tomou ciência do referido Termo de Intimação no dia 07/12/2019 e, no dia 24/01/2020, solicitou prorrogação de prazo. Em 03/02/2020 a empresa responde a intimação, informando o seguinte:

- Que não conseguiu localizar os contratos firmados entre a DAX OIL e Refinaria de Manguinhos;*
- Que enviou um ofício para ANP comunicando que o produto importado iria ser processado na Refinaria de Manguinhos;*
- Que protocolou consulta a Secretaria de Fazenda do Estado da Bahia, expondo o fato e consultando a forma de tributação envolvida na operação;*
- Que não houve a emissão de pedido de ordem de compra, foram tratados verbalmente;*
- Que a demais correspondências trocadas foram perdidas devido a migração para novo servidor.”*

No tópico 3.1.2 salienta a intimação feita à REFINARIA MANGUINHOS em 09/10/2019 e os respectivos documentos e informações ali solicitados, nos seguintes moldes:

1. Para os produtos acobertados pelas NFe nº 27289 (de 20/06/2016), 28703 (de 02/02/2017), 29111 (de 31/03/2017):

- a. Pedidos de ordem de compra e demais correspondências trocadas (inclusive e-mails) entre comprador e vendedor referentes às tratativas comerciais;*
- b. Dados relativos ao pagamento das mercadorias;*
- c. Informar os locais onde se encontram os produtos, ou se foram consumidos ou revendidos;*
- d. Documentos de transporte ocorrido até a empresa;*

2. Para a NFe nº 27289 (de 20/06/2016) informar quando e onde o produto foi refinado;

3. Informar qual relação entre a Refinaria de Petróleos de Manguinhos S/A e a empresa Yield Financial Services S/A, CNPJ 19.872.663/0001-24.

A empresa tomou ciência no dia 14/10/2019, solicitou prorrogação para entrega da documentação e no dia 25/11/2019 apresentou os seguintes documentos/esclarecimentos:

Em relação ao item 1.a.; não apresenta nenhum documento e informa que as tratativas ocorreram entre as áreas comerciais das empresas envolvidas.

Quanto ao item 1.b; informa que as contas a pagar geradas pelas transações foram devidamente ajustadas entre a DAX OIL e a empresa YIELD FINANCIAL SERVICES S/A, devido à antecipação de recursos que esta fez àquela. Informa, também, que como a empresa YIELD FINANCIAL SERVICES S/A presta serviços de gestão de fluxo de caixa, contas a receber e a pagar, os títulos representativos dos

valores devidos à DAX OIL REFINO S/A decorrentes dessas operações foram colocados para a gestão junto a sua prestadora de serviços.

Complementa informando que, considerando que a empresa DAX OIL REFINO S/A era também devedora da empresa YIELD FINANCIAL SERVICES S/A relativamente aos recursos por esta antecipados, as empresas envolvidas procederam com ajuste negocial, para quitação mútua dos valores devidos à DAX OIL REFINO pela Intimada, bem como aqueles devidos por ela empresa YIELD FINANCIAL SERVICES S/A, destinando a cada uma das partes envolvidas os correspondentes à sua operação própria.

Informa que os insumos adquiridos através das Notas Fiscais nºs 28703 e 29111 foram consumidos em seu processo produtivo de refino em sua planta no Estado do Rio de Janeiro.

Complementa, informando que os insumos adquiridos, objetos da intimação, foram inicialmente armazenados e transportados de forma fracionada até o estabelecimento da intimada no Estado do Rio de Janeiro.

E, finalmente em relação ao item 3, informa que a Intimada mantém com a empresa YIELD FINANCIAL SERVICES S/A, CNPJ 19.872.663/0001-24, contrato de prestação de serviços, sendo que a esta lhe presta o serviço de gestão de fluxo de caixa, contas a receber e a pagar.”

No tópico 3.1.3 destaca a intimação emitida contra à YIELD FINANCIAL SERVICES S/A e a conseqüente resposta ofertada:

“Em 25/11/2019, a empresa respondeu a intimação apresentando os Contratos Antecipação de Valores para Aquisição de Créditos e Outras Avenças realizados com a empresa DAX OIL REFINO S/A.

Em relação ao terceiro ponto da intimação, informa que mantém com a empresa REFINARIA DE PETRÓLEOS MANGUINHOS S/A - EM RECUPERACAO JUDICIAL, contrato de prestação de serviços de gestão de fluxo de caixa, contas a receber e a pagar da mesma.

Quanto ao pagamento dos valores adiantados a DAX OIL REFINO S/A, informa que esses foram objeto de encontro de contas com os valores dos títulos a pagar devidos pela empresa REFINARIA DE PETRÓLEOS MANGUINHOS S/A, que estavam em aberto em seu contas a pagar e que estavam sob gestão do intimado em função do contrato de prestação de serviços de gestão de fluxo de caixa contas a receber e a pagar. E foi feito um Termo de Ajuste, que deu quitação aos valores em aberto entre as partes.”

No tópico 3.1.4, por sua vez, ventila a intimação elaborada contra à GRANEL QUÍMICA LTDA e sublinha que esta apresentou resposta à Intimação posteriormente, já no bojo de impugnação contra Auto de Infração para aplicação de penalidade por não atendimento à Intimação, o que fez nos seguintes termos:

“26. Para demonstrar, inclusive, a boa-fé da Impugnante, esta junta à presente defesa a documentação solicitada, para fins da fiscalização em curso quanto às atividades da empresa Dax Oil Refino S.A. (Docs. 05 e 06).

27. Nesse ponto, convém esclarecer que na operação em análise a empresa Dax Oil Refino S.A. não era cliente da Impugnante. Na operação praticada, o cliente da Impugnante era a empresa Refinaria de Petróleos de Manguinhos S.A., quem adquiriu o óleo bruto de petróleo e contratou o serviço de armazenagem da Impugnante (Doc. 05):

28. Abaixo segue a ficha de controle de estoque da Impugnante, que demonstra o registro da mercadoria, devidamente desembaraçada e liberada, e o saldo final zerado a partir das saídas ocorridas (Doc. 06):” Ressalta a Fiscalização que, no atendimento à intimação, a GRANEL deixou claro que o seu cliente não era a DAX OIL, e sim, a REFINARIA MANGUINHOS, que adquiriu o óleo bruto de petróleo e contratou o seu serviço para armazená-lo.

No tópico 3.2 a Fiscalização passa a análise dos fatos apurados. O tópico 3.2.1 possui a seguinte dicção:

“3.2.1. DA ORIGEM DOS RECURSOS APLICADOS NAS OPERAÇÕES As respostas às intimações realizadas para MANGUINHOS e para YIELD, não deixam a menor dúvida que a origem dos recursos aplicados nas operações sob fiscalização pertenciam a MANGUINHOS, uma vez que a YIELD enviou os recursos para DAX OIL e esta após as importações vendeu os produtos importados para MANGUINHOS. No entanto, nem a YIELD cobrou da DAX OIL os recursos adiantados e nem a DAX OIL cobrou de MANGUINHOS o pagamento pelos produtos importados.”

No tópico seguinte trata das operações de importação em espécie, elencando as três Declarações de Importação objeto da autuação (DIs 16/0855377-0, de 06/06/2016; 17/01599288-8, de 27/01/2017 e 17/0503791-9, de 28/03/2017) e, em seqüência, ilustra com tabelas, por DI, demonstrando que cada depósito efetuado pela empresa YIELD correspondia a uma despesa incorrida pela DAX OIL na importação. Após a exibição das tabelas, destaca que o Livro Razão ampara todas as informações declinadas e articula que fica evidente que essas importações em pauta foram, de fato, uma operação por conta e ordem de terceiro sem obedecer às formalidades exigidas pela legislação, configurando a ocultação do real adquirente.

No tópico posterior (3.2.3) a Fiscalização estabelece e exhibe o trajeto das mercadorias importadas para a REFINARIA MANGUINHOS, explicitando, DI por DI, todo o trâmite/fluxo desde a chegada em solo pátrio até o seu destino final na REFINARIA MANGUINHOS.

Descortina neste sentido:

“3.2.3.1. DI 16/0855377-0 Para esta Declaração de Importação, a DAX OIL, após o desembarço, remeteu o produto importado para depósito na empresa GRANEL QUIMICA LTDA, CNPJ 44.983.435/0002-50, depois emitiu uma nova Nota Fiscal em nome de MANGUINHOS para proceder a industrialização por conta e ordem. Após esse procedimento, MANGUINHOS emitiu Notas Fiscais para DAX OIL, como retorno do produto industrializado, e no mesmo dia a DAX OIL emitiu Notas Fiscais de venda para MANGUINHOS. O produto importado seria Óleo Bruto de Petróleo e o constante das Notas Fiscais de retorno de MANGUINHOS para DAX OIL e de venda da DAX OIL para MANGUINHOS seria Nafta Leve e Nafta Pesada.”

No tópico 4 são arrolados os dispositivos legais que lastreiam a confecção do presente Auto de Infração e no tópico 5 leciona sobre o Dano ao Erário e a pena de perdimento das mercadorias, convertida em multa pecuniária de 100% sobre o valor aduaneiro destas nos caso em que foi consumida, revendida ou não localizada. O tópico 6 versa sobre a responsabilidade solidária das autuadas e o tópico 7 erige as conclusões finais, trazendo inclusive tabela como o valor aduaneiro dos produtos importados.

Foram anexados os documentos de fls.40/2.603.

Cientificadas ambas as autuadas, a REFINARIA MANGUINHOS apresentou a impugnação de fls.2.611/2.644.

Inicia destacando a tempestividade da medida irresignatória e em seguida perfaz uma breve síntese dos fatos, argüindo que a autuação não deve prosperar porquanto: a) não haveria omissão quanto as origens dos recursos; b) a incapacidade, por si só, da comprovação da transferência de recursos para caracterizar a simulação objetivando ocultar o adquirente; c) a ausência de interferência dela, impugnante, nas operações de comércio exterior e d) o destinatário das mercadorias jamais foi omitido dos órgão de controle.

No tópico seguinte (III.1) a impugnante suscita a tese de nulidade da autuação pela inobservância dos procedimentos preconizados na Instrução Normativa RFB nº 228/2002. Aduz que tal norma, que contempla um procedimento excepcional, prevê um rito próprio que não foi observado. Cita o art.3º da sobredita Instrução Normativa e argumenta:

“15. Veja-se, pois, que segundo o teor do artigo 3º desta Instrução Normativa, a Fiscalização Aduaneira poderá instaurar um Procedimento Especial de Controle Aduaneiro - “PECA”, no curso de um Procedimento de Fiscalização Comum (disciplinado pela Portaria RFB nº 1.687, de 17 de setembro de 2014), com a devida ciência do contribuinte fiscalizado, sendo imprescindível a constatação pela Autoridade Fazendária de irregularidade que motive sua instauração.

16. Assim, em leitura atenta do dispositivo supra, subentende-se que primeiro ocorrerá um Procedimento de Fiscalização Comum e, na hipótese de constatada irregularidade pela Autoridade Fazendária, instaurar-se-á o Procedimento Especial de Controle Aduaneiro - “PECA” com a necessária ciência do contribuinte.

17. No entanto, ao que se observa, o início da ação fiscal com relação à ora Impugnante lastreada no (TDPF-F) nº 0517800-2019-00125-9, foi efetivada por meio do “TERMO DE INÍCIO DE FISCALIZAÇÃO nº 117/2019”, e possui vários vícios de ordem material e formal, assim sintetizados:

- vício formal pela ausência de Procedimento de Fiscalização Comum anterior à instauração do “PECA”. No particular, este Termo foi o primeiro cientificado pela Impugnante e sem qualquer menção acerca das disposições da IN 228/2002;*
- vício formal pela ausência de indicação da irregularidade passível de instauração do “PECA”;*

18. Assim, a Impugnante salienta que tais vícios tornam nulo o “PECA” instaurado pela Administração Fazendária no presente caso, consonante a jurisprudência pacífica dos Tribunais Pátrios.”

Cita jurisprudência e repisa ser imprescindível e indispensável a presença de indícios robustos e concretos para se instaurar tal procedimento especial. Salienta que recebeu apenas uma única intimação e logo em seguida lhe foi dada ciência do Auto de Infração. Menciona que o art.11 da IN SRF nº 228 apenas permite aplicar a pena de perdimento depois de concluído o procedimento especial de fiscalização e que, no caso concreto, inexistiu a instauração de tal procedimento especial.

Declina:

“24. Pois bem. Se não bastassem as razões aqui expostas que levam à conclusão de nulidade do “PECA”, soma-se o fato de que alguns julgados defendem a aplicação de um critério objetivo para instauração do “PECA”, o que também não ocorreu no presente caso.

25. Em tais decisões o critério objetivo é tido como adequado e menos arbitrário, possibilitando assim o contraditório da empresa fiscalizada, diferentemente da situação fática em que a Impugnante não teve sequer a ciência de qual seria a irregularidade apontada e as sanções a que estaria submetida. Confira-se:”

Cita jurisprudência e articula que o Procedimento Especial de Controle Aduaneiro – PECA deve possuir amparo legal, sendo necessário que a autoridade demonstre os motivos para sua instauração, sob pena de afronta à legalidade e a motivação dos atos administrativos.

Conclui esse tópico nos seguintes ditames:

“30. Logo, analisando o teor da Instrução Normativa 228/2002 em cotejo com a jurisprudência vigente, é eivado de nulidade o presente o lançamento, haja vista ter sido efetuado sem a comprovação o procedimento específico para apuração de eventual indício de irregularidade.

31. Ora, admitir o contrário seria permitir que um auditor da RFB pudesse fazer letra morta dos dispositivos emanados por seu superior hierárquico, o Secretário da RFB, por meio de uma Instrução Normativa.”

No tópico III.2 adentra no mérito da lide, advogando a inexistência de interposição fraudulenta. Inicialmente transcreve trechos do Termo de Verificação Fiscal e assevera que em nenhum momento as operações de importação foram enquadradas como infração pela Fiscalização. Aduz:

“36. Em outras palavras, a descrição de tais situações ocorreu de forma puramente genérica, sem a subsunção com os fatos constantes das operações comerciais e sem a efetiva demonstração do nexo de causalidade que denote a mínima ocorrência de qualquer um dos riscos elencados.

37. Essa premissa inicial é importante pois a partir dela veremos que uma vez inexistente o enquadramento em tais situações, não se pode admitir que houve a obtenção de “vantagem” para a ora Impugnante, não fazendo qualquer sentido a prática de fraude ou simulação na importação.

38. Assim, não subsiste o elemento dolo por parte da ora Impugnante em ser a adquirente oculta, caracterizada a interposição fraudulenta na operação de importação, posto que, não haveria razão (ou qualquer vantagem ilícita) para ocultar-se da fiscalização tributária e aduaneira e esvair-se das respectivas obrigações legais decorrentes.”

Discorre que as mercadorias objeto das Declarações de Importação de interesse não sofrem a incidência do IPI, razão pela qual não há quebra da cadeia de tal produto, além de que ela, impugnante, possui regular habilitação no SISCOMEX, estando apta a realizar suas próprias operações de importação. Destaca ainda que não foi demonstrado a existência de subfaturamento, de aumento de crédito para ICMS, do ingresso de mercadorias irregulares e da remessa de lucros e dividendos para empresas estrangeiras.

No tópico III.2.2 trata da origem dos recursos empregados nas operações de importação. Perfilha que a acusação da prática de interposição fraudulenta fundase exclusivamente no fato de que a DAX OIL (importadora direta) recebeu o adiantamento de recursos da ora Impugnante, por intermédio da empresa YIELD, e por conta apenas de tal fato a Fiscalização concluiu pela ocorrência da infração, por meio de fraude ou simulação. Informa que a origem dos recursos não é desconhecida, e que a YIELD, contratualmente, antecipou recursos à importadora (DAX OIL), que tal situação é comum em se tratando de sociedade em recuperação judicial e em face aos altos custos de tais operações, sendo certo que tal fato não se constitui em nenhuma ilicitude. Relata:

“48. Sob esse viés não se pode interpretar que este ato legalmente previsto no regramento civil e pactuado pela DAX OIL e pela YIELD possa vir a ser afastado ou configurado como conduta delitiva no ordenamento fiscal.

49. E ainda que isto pudesse ser verdade, a real adquirente das mercadorias deveria ter sido considerada a YIELD, e nunca a Impugnante, que não possui qualquer relação com os depósitos realizados na conta bancária da DAX.

50. Soma-se a isso o fato de que não há demonstração de que os recursos antecipados pela YIELD e depositados na conta da DAX são de origem da Impugnante. Faz-se necessária as evidências concretas de que a YIELD agia a mando da ora Impugnante repassando os recursos para a DAX OIL, configurando a triangulação das movimentações financeiras (follow the money).

51. Corolário dessa insuficiência probatória é a constatação de que a empresa YIELD atuou como prestadora de serviços financeiros para DAX OIL. O fato de que há um contrato de gestão de fluxo de caixa entre a Impugnante e a YIELD é uma situação distinta e autônoma.

52. Admitir o contrário seria afirmar que qualquer empresa – no caso DAX OIL - que promover contrato particular de empréstimo/antecipação de recursos com uma instituição financeira terá também como credor os demais clientes dessa instituição financeira somente pelo fato da prestação de serviços em comum.”

Transcreve jurisprudência e sustenta:

“56. No caso presente a conclusão adotada no auto de infração parte unicamente da premissa da utilização dos recursos antecipados para realização do negócio e a subsequente destinação das mercadorias.

57. Além dessas hipóteses não houve sequer pelo Fisco, conforme o ônus que lhe cabe, a demonstração de que foram utilizados métodos ardis e ilícitos com vista a simular o negócio e ocultar a Impugnante.

58. A configuração do ilícito previsto no art. 23, V, do Decreto lei nº 1.455/76 carece da imprescindível caracterização processual da fraude ou simulação, que não poderá ser presumida com base naquele único ato de omissão ou incorreção:”

Enfatiza que o Fisco deve necessariamente caracterizar, de forma inequívoca e por farta instrução probatória, a fraude ou simulação ocorrida, não se prestando para tanto tão somente a utilização de recursos provenientes de negócio contratual entre terceiros e do qual ela, impugnante, não fez parte. Cita exemplos de como poderia ter sido comprovada a fraude e simulação e novamente cita jurisprudência, concluindo o tópico neste termos:

“63. Por tais razões não está demonstrado nos autos, mesmo que de forma indireta por um conjunto indiciário apto para tal, a ocorrência de fraude ou simulação com vistas à ocultação da sujeição passiva, elemento indispensável à subsunção da conduta descrita ao tipo infracional autuado, o que torna improcedente tal pretensão com base na alegada transferência de recursos pactuados exclusivamente entre a DAX OIL e a YIELD, sem qualquer intervenção da ora Impugnante.”

No tópico III.3 argumenta pela inexistência da ocultação de adquirente das mercadorias, vez que estas foram adquiridas no mercado interno após a sua regular nacionalização. Assevera que as notas fiscais de venda da importadora DAX OIL para a Impugnante, denotam a aquisição de mercadoria já nacionalizada e industrializada pela DAX OIL e que todos os tributos devidos foram recolhidos. Transcreve trechos e imagens de consulta realizada à SEFAZ da Bahia e enfatiza:

“70. Portanto, constata-se que as operações de circulação mercadorias promovidas pela DAX OIL envolvem a 1) importação; 2) a respectiva nacionalização; 3) a remessa para armazenagem e industrialização; e partir desse ponto, 4) a venda no mercado interno para a ora Impugnante.

71. Por esta razão desnatura-se qualquer alegação de que houve a interposição fraudulenta, visto que é inequívoco que as operações comerciais de venda interna das mercadorias ocorreram após diversas outras operações conduzidas a cargo exclusivo da importadora direta (DAX OIL).”

Cita jurisprudência encerrando o tópico.

No tópico III.4 postula, de forma subsidiária, pela aplicação da multa prevista no art.711, III, do Decreto nº 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro de 2009):

“73. Caso superados os argumentos supra, o que não se espera, visto que a ora Impugnante não possui qualquer conhecimento das operações de importações realizadas pela empresa DAX, entretanto, em respeito ao princípio da eventualidade, há de ser analisada a aplicação da multa em exigência.

74. Uma vez que não restou configurado a ocorrência de dolo em ocultar o adquirente mediante fraude ou simulação o auto de infração deve ser julgado insubsistente.

75. Todavia, remanescendo o entendimento quanto a manutenção da penalidade por eventual incorreção ou inexatidão das informações prestadas pela importadora direta, requer-se, alternativamente, a substituição da pena de perdimento convertida em multa sobre os valores da mercadoria, para a aplicação da multa prevista no inciso III do art. 711 do Regulamento Aduaneiro de 1% sobre o valor das mercadorias.”

Transcreve o dispositivo legal em apreço e prossegue:

“76. Nesse cenário, importante consignar que a Solução de Consulta COSIT nº 38 de 30 de janeiro de 2019 dispõe que é cabível tal penalidade nas hipóteses em que a obrigatoriedade de se comprovar culpa ou dolo é dispensada.

77. Assim, tão somente a omissão ou a incompleta informação de natureza administrativotributária, cambial ou comercial necessária à determinação do procedimento de controle aduaneiro apropriado é necessária para aplicação da multa do art. 711, III do Regulamento Aduaneiro.” Cita jurisprudência e pleiteia ao final:

“79. Pelo exposto em substituição à pena de perdimento convertida em multa, requer a aplicação pela penalidade de 1% (um por cento) sobre o valor das mercadorias, ante a inexistência de dolo, fraude ou simulação para a interposição fraudulenta de terceiros e ocultação do real adquirente.”

O penúltimo tópico da peça de defesa é destinado às conclusões da impugnação:

“i) Preliminarmente o lançamento é nulo por absoluta inobservância dos requisitos próprios para aplicação da pena de perdimento prevista no art. 23, V da DL 1455/76 e necessária instauração do procedimento especial de controle aduaneiro, estabelecido pela IN/SRF 228/2002;

ii) a Impugnante não é adquirente oculta das mercadorias;

iii) Os recursos empregados tem origem comprovada e as transferências realizadas pela YIELD para a DAX OIL não denotam ilícito civil para configurar a simulação ou fraude;

iv) O acervo probatório é insuficiente para demonstrar a prática de fraude, simulação ou dolo por parte da Impugnante;

v) A aquisição das mercadorias pela Impugnante ocorreu internamente após a nacionalização e industrialização pela importadora.”

O último tópico elenca os requerimentos finais:

“81. Diante do demonstrado e comprovado, a Impugnante requer seja cancelado integralmente o Auto de Infração, haja vista a mercadoria adquirida pela Impugnante não retratar interposição fraudulenta.

82. Subsidiariamente, caso superada a argumentação supra, o que não se espera, mas em respeito ao princípio da eventualidade, a substituição da penalidade aplicada pela multa de 1% (um por cento) sobre o valor das mercadorias, na forma do art. 711, III do Regulamento Aduaneiro, ante a inexistência da demonstração de dolo, fraude ou simulação.”

Anexou os documentos de fls.2.646/2.709.

Às fls.2.715/2.744 consta a impugnação da DAX OIL.

Inicia sua peça contestatória propalando a tempestividade desta. No tópico seguinte, intitulado “CONTEXTUALIZANDO A QUESTÃO. INADEQUAÇÃO DA PRESUNÇÃO DE INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA DO CARF”, começa fazendo o breve relato dos fatos, destacando o grande vulto das penalidades aplicadas e que a manutenção dos autos de infração pela administração pública federal resultará na liquidação forçada da empresa pela falência e a consequente desestruturação de todo o negócio. Afirma que o julgamento do presente Auto de Infração implica na própria continuidade existencial da empresa, a qual é lídima, correta, paga tributos regularmente e gera renda e empregos.

Passa a tecer considerações sobre o controle aduaneiro das operações de comércio exterior, mencionado a necessidade da elaboração de um Código Nacional Aduaneiro e da modernização dos conceitos das autoridades aduaneiras. Discorre sobre questões afetas à fraudes em operações de comércio exterior em nosso país, notadamente a interposição fraudulenta de terceiros, transcrevendo dispositivos da legislação pertinentes à matéria e ventilando doutrina. Foca-se na hipótese legal da interposição fraudulenta presumida, asseverando:

“32. Ora, observa-se que o legislador nada mais fez do que entender que a não comprovação da origem dos recursos empregados na importação (fato antecedente) resulta na provável conclusão de que houve interposição fraudulenta na operação (fato consequente). Essa probabilidade decorre da vivência prática, das inúmeras fiscalizações com a mesma conclusão. Mas, obviamente, não pode ser considerada como um fim em si mesmo, sob pena de gerar iniquidade.

33. Feita essa introdução necessária, no caso prático, há uma falha gritante na aplicação da presunção legal de interposição fraudulenta.

34. Com efeito, a fiscalização deturpou o próprio alcance da presunção legal. O texto legal é claro ao exigir, para a presunção, de interposição fraudulenta a não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados. Não obriga que os recursos tenham sido gerados de operações anteriores do importador.

35. Ou seja, ilustre julgador, o texto legal exige que o importador tenha como demonstrar a origem (lícita) dos recursos empregados, resultado de operações comerciais rotineiras, tudo como forma de afastar o odioso esquema de ocultação por meio de pessoas jurídicas sem conteúdo econômico real.

36. Portanto, ao se comprovar a origem dos recursos (antecipação de recebíveis, como neste caso), fruto de um negócio jurídico regular, resta afastada a presunção legal.”

Salienta que a origem dos recursos empregados nas operações de interesse foram devidamente comprovados à Fiscalização, sublinhando que os recursos utilizados nas operações foram decorrentes de contratos legítimos de antecipação de recebíveis, tendo a YIELD, na condição de gestora do caixa da REFINARIA MANGUINHOS, antecipado tais valores que seriam devidos no momento da venda futura das mercadorias importadas, tudo dentro de uma normalidade contratual,

e que apresentou à Fiscalização todos os respectivos contratos e comprovantes de transferências bancárias dos valores antecipados. Sustenta:

“40. Em suma, ilustres julgadores, a impugnante não nega que os recursos empregados na importação tenham sido antecipados pela YIELD. Mas essa antecipação, fruto de um negócio contratual válido, é justamente a comprovação da origem dos recursos empregados na operação, o que afasta categoricamente a aplicação do disposto no §2º do art. 23 do DL 1455/76.”

Transcreve jurisprudência e defende que:

“44. Portanto, à luz do entendimento proclamado pelo CARF, a mera transferência de recursos para realização da importação não configura, por si só, a interposição fraudulenta, exigindo-se um conjunto probatório cabal revelador de “fraude ou simulação com vistas a dissimular, alterar ou excluir os atos ou negócios jurídicos constitutivos da sujeição passiva ou da posição de responsável pela importação”, como, p. ex., “a dissimulação dos registros contábeis relacionados ao adiantamento dos recursos envolvidos na realização da importação, seja como empréstimos dos sócios ou de terceiros (inexistentes de fato), como recursos provenientes da conta caixa (inflada artificialmente), ou como receitas de atividades inexistentes; a dissimulação, ocultação ou redução das receitas de revenda das mercadorias ou a ocultação/redução de despesas indispensáveis envolvidas na atividade da empresa, como forma de compensar os recursos (ocultos) anteriormente transferidos por aquele que adquire as mercadorias para execução de sua importação; a inequívoca ausência de capacidade econômico-financeira da empresa importadora frente ao porte de suas operações de comércio exterior, como prova indireta do suprimento externo do custeio envolvido na execução de suas importações etc”.

Advoga que a Fiscalização, em sentido contrário à orientação jurisprudencial, apenas se valeu de dois fundamentos para a aplicação da multa: a) a antecipação dos recursos para pagamento das importações (lastreada em contratos válidos) e; b) a inexatidão dos documentos de importação, que não fizeram constar a REFINARIA MANGUINHOS como adquirente das mercadorias (importação por conta e ordem). Aponta que essa situação não gera, por si só, a pena de perdimento, cabendo, no máximo, a multa prevista no art. 69, § 1º, da Lei nº 10.833/2003 e que a idéia de que a mera antecipação de recursos constitui fraude está equivocada. Argumenta:

“48. Assim, contextualizada a questão e demonstrada a inaplicabilidade da presunção de interposição fraudulenta pelos fatos narrados no Termo de Verificação Fiscal, a impugnante se vale da presente peça para demonstrar a inexistência de fraude ou simulação nas importações selecionadas pela fiscalização, não havendo qualquer intuito de ocultar a Refinaria de Manguinhos da operação de comércio exterior.”

Em sequencia, passa a relacionar todos os aspectos que entende como relevantes para demonstrar que possui estrutura operacional regular; existe plena autonomia societária entre a DAX OIL e a REFINARIA MANGUINHOS; que, em que pese as falhas na DI, foram informados às autoridades competentes os detalhes das importações, não havendo qualquer interesse de ocultação da REFINARIA MANGUINHOS; houve o recolhimento dos tributos incidentes nas operações e

regularidade contratual das operações, bem como existiu margem de lucro nas operações, não havendo o que se falar em simulação.

Passa então a versar sobre a empresa DAX OIL, seu perfil, histórico, estrutura, localização, atividades que executa, etc, salientando que sempre atuou em respeito à legislação em todos os seus aspectos, que gera vários empregos e ilustra inclusive com imagens de duas instalações. Destaca que não se confunde com a empresa REFINARIA MANGUINHOS, posto que são completamente distintas e autônomas, e que jamais de prestaria ao papel de atuar como laranja de outrem.

Tangencia então as operações de importação realizadas, aduzindo:

“63. Na primeira importação investigada, a impugnante adquiriu no mercado externo 33.481.131,00 kg (48.141,818 m³) de óleos brutos de petróleo (NCM 27090010) junto à RAYON ENERGY LP, pessoa jurídica sediada em Bristol, Reino Unido, com objetivo de remetê-los para industrialização e vender, para a Refinaria de Manguinhos, os subprodutos do processo de refino, as naftas leve e pesada (NCM 27101249).

64. O produto chegou ao Brasil por meio do navio M/T High Valor, acobertada pela LI 16/13922133-5 (DI nº 16/0855377-0). Antes da chegada do navio, em 23/05/16, a impugnante endereçou correspondências às empresas ULTRACARGO e VOPAK para obtenção de informações a respeito da armazenagem da mercadoria importada, tendo recebido idênticas respostas de ambas empresas, no sentido de que não dispunham de tanques alfandegados suficientes para recebimento dos 48.141,818 m³ de óleo bruto no Terminal de Aratu - BA(doc. 09)

65. Em face da resposta negativa, a impugnante, no mesmo dia 23/05/16, protocolizou junto à Inspeção da RFB no Porto de Aratu requerimento de autorização de despacho aduaneiro de importação sem prévia descarga, nos termos do §1º, art. 3º da IN 680/06, c/c art. 3º da IN nº 957/09, com a qualificação e a coleta de amostras à bordo, nos termos do art. 24 da IN nº 1020/10, bem como o registro antecipado da declaração de importação, na forma do inciso I do art. 17 da IN 680/06, e a entrega antecipada mediante apresentação de laudo técnico de arqueação, tudo conforme o disposto no art. 47, inciso I, da IN 680/06.

66. No mesmo requerimento, a impugnante fez constar o destino da mercadoria, informando que “o pleito visa a transferência do produto, imediatamente após os trâmites do desembarque aduaneiro, em viagem de cabotagem com destino ao Porto de Santos para descarga total do produto, local em que o produto será descarregado e armazenado nos terminais de graneis líquidos da ADONAI QUÍMICA S/A e GRANEL QUÍMICA S/A”.

67. O mesmo pedido de antecipação do despacho aduaneiro e registro antecipado da DI ocorreu nas importações objeto das DI 17/0159288-8 e 17/0503791-9 (doc. 10 e 11).

68. Em reposta, o Inspetor autoriza o início do despacho aduaneiro sem prévia descarga, determinando, contudo, que “o importador deverá comprovar o efetivo descarregamento da mercadoria em território brasileiro, nos termos do §1º, do art. 3º da IN SRF nº 680/2006.”

Notícia que em 06/06/2016 endereçou correspondência à Agência Nacional de Petróleo relatando problemas concernente a importação e sobre a destinação da

mercadoria e que formulou ainda consulta ao Estado da Bahia acerca da tributação incidente na operação, o que demonstra inexistir qualquer intuito de interposição fraudulenta e que jamais quis ocultar a REFINARIA MANGUINHOS.

Prossegue:

“72. E exatamente como relatado às autoridades competentes (RFB, ANP e Estado da Bahia), o óleo bruto de petróleo foi desembarcado em águas, sem prévia descarga, seguindo, por cabotagem, ao Porto de Santos, onde foi armazenado na Granel Química S/A, conforme comprovam as Notas Fiscais de Prestação de Serviço nºs 1290 e 1326, nos valores de R\$ 1.342.825,00 e 1.524.600,00, respectivamente, emitidas por aquela empresa contra a impugnante (doc. 09).

73. Aqui deve ser corrigida uma informação falsa presente no Termo de Verificação Fiscal. Ao tratar da Granel, o Auditor, na tentativa de reduzir a participação da impugnante nas importações, reporta o seguinte:

“Vale salientar que, no atendimento à intimação, a GRANEL deixa claro que o seu cliente não era a DAX OIL, e sim, a MANGUINHOS, que adquiriu o óleo bruto de petróleo e contratou o seu serviço para armazená-lo”. (TVF, fl. 15)74. Ora, as notas fiscais de prestação de serviço em questão, emitidas contra a DAX Oil, são a prova cabal de que, diferentemente do alegado, a impugnante era, sim, cliente da Granel Química S/A, tendo pago regularmente pela armazenagem. O curioso, ilustres Julgadores, é que essas mesmas notas fiscais foram apresentadas à fiscalização, mas não foram citadas no Relatório.

75. O óleo bruto, então, foi transferido para a Refinaria de Manguinhos, conforme NF 27289 anexa (doc. 09), em operação de remessa para industrialização por conta e ordem. À medida em que o óleo bruto foi transformado em nafta, a Refinaria de Manguinhos promoveu o retorno para a impugnante da nafta produzida (v. NF 133.264, p.ex. – Retorno de Mercadoria Recebida para Beneficiamento).

76. Por fim, o produto retornado (naftas leve e pesada) foi vendido pela impugnante para a Refinaria de Manguinhos, tudo conforme as NFs 27361, 27366, 27377, 27384, 27391, 27415, 27429, 27452 e 27564, com destaque de 4%, conforme Resolução 13/12 do Senado Federal (doc. 09)”

Articula que o produto revendido foi diferente daquele importado, pois sofreu processo de industrialização, ou seja, que foram vendidos produtos nacionais, não importados, à REFINARIA MANGUINHOS. Argumenta que este fato impede a imposição da penalidade afeta à interposição fraudulenta de terceiros e que:

“82. De outro lado, ainda que se considere ter havido uma importação por conta e ordem, verifica-se não haver qualquer intuito de interposição fraudulenta na operação de importação: a impugnante sempre teve em mente que as mercadorias, após o processo industrial, seriam comercializadas para a Refinaria de Manguinhos, tanto que comunicou tal fato às autoridade competentes no curso do despacho aduaneiro (RFB, ANP e SEFAZ/BA).

83. Se houve um equívoco, ele não se confunde com a ocultação fraudulenta da Refinaria de Manguinhos, representando tão-somente a inexactidão do conteúdo da declaração de importação, que atrai pena muito mais branda do que o perdimento das mercadorias (ou multa substitutiva).”

O tópico subsequente sustenta a ausência de elementos que demonstrem a ocorrência de interposição fraudulenta, citando jurisprudência do CARF e alegando que não foram apresentadas, pelo Fisco, provas da ocorrência de fraude ou simulação nas operações de importação em análise.

Conclui este tópico nos seguintes termos:

“92. Ocorre que mesmo os danos potenciais alegados pelo Auditor não ocorreram no caso concreto:

- a) As mercadorias importadas pela impugnante não se sujeitam à incidência do IPI, de modo que não há qualquer possibilidade de quebra da cadeia daquele imposto;*
- b) Não houve qualquer evasão fiscal quanto ao ICMS. Nesse ponto, lembre-se que a própria impugnante dirigiu consulta formal à SEFAZ para dirimir dúvidas sobre a tributação;*
- c) Não houve qualquer comprovação de subfaturamento e não há dúvida de que o preço praticado se encontra dentro do valor de mercado;*
- d) O relato da operação e os documentos juntados provam que não foi esquentada mercadoria descaminhada;*
- e) Os bens importados não são lesivos à saúde ou segurança nacionais;*
- f) Não houve remessa camuflada de lucros ao exterior. Não há qualquer vinculação entre o exportador estrangeiro, a impugnante e a Refinaria de Manguinhos.*

93. Em suma, a situação relatada no Termo de Verificação Fiscal revela, no máximo, uma inexatidão documental (erro no preenchimento da DI), sem ter havido qualquer intenção da impugnante de ocultar a Refinaria de Manguinhos e lesão concreta ao erário.

94. Trata-se do que a doutrina vem denominando de ocultação inocente, infração de menor gravidade, incapaz de atrair a aplicação da pena de perdimento ou da multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas.”

Ao final requer que seja julgado improcedente o Auto de Infração.

Anexou os documentos de fls.2.745/2.982.

A **Autuada Refinaria de Petróleos de Manguinhos S/A** foi intimada da decisão de primeira instância em data de **24/02/2021** (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de fls. 3031), apresentando o Recurso Voluntário em **25/03/2021** (Termo de Análise de Solicitação de Juntada de fls. 3036), o que fez com os mesmos argumentos da peça de Impugnação e com os seguintes pedidos:

110. Diante do demonstrado e comprovado, a Recorrente requer seja cancelado integralmente o Auto de Infração, haja vista que as mercadorias adquiridas pela Recorrente não retratam interposição fraudulenta.

111. Subsidiariamente, caso superada a argumentação supra, o que não se espera, mas em respeito ao princípio da eventualidade, a substituição da penalidade aplicada pela multa de 1% (um por cento) sobre o valor das mercadorias, na forma do art. 711, III do Regulamento Aduaneiro, ante a inexistência da demonstração de dolo, fraude ou simulação.

A **Responsável Solidária DAX OIL Refino S/A** foi intimada da decisão de primeira instância em data de **25/02/2021** (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de fls. 3033), apresentando o Recurso Voluntário em **28/03/2021** (Termo de Análise de Solicitação de Juntada de fls. 3120), o que fez com os mesmos argumentos da peça de Impugnação e com o seguinte pedido:

145. Pelo exposto, a recorrente confia na correta interpretação do art. 23, V, do DL 1455/76, reformando o Acórdão nº 104-003.292 para julgar improcedente o Auto de Infração controlado pelo PAF nº 12689-720.160/2020-18, em virtude da ausência de interposição fraudulenta nas operações de importação fiscalizadas.

Através do Despacho de fls. 3169 o processo foi encaminhado para inclusão em lote de sorteio.

Após, às fls. 3174 a Autuada Refinaria de Petróleos de Manguinhos S/A apresentou manifestação, anexado aos autos Parecer Jurídico sobre o caso em análise.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

Conforme relatório e certificado às fls. 3169, os Recursos Voluntários são tempestivos e preenchem os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual devem ser conhecidos.

2. Dos Recursos Voluntários

A **Autuada Refinaria de Petróleos de Manguinhos S/A** apresentou Recurso Voluntário com os seguintes argumentos:

- (i) Preliminarmente o lançamento é nulo por absoluta inobservância dos requisitos próprios para aplicação da pena de perdimento prevista no art. 23, V da DL 1455/76 (convertida na aplicação de multa de 100% sob o valor das mercadorias) e a necessária instauração do procedimento especial de controle aduaneiro, estabelecido pela IN/SRF 228/2002;
- (ii) a Recorrente não é adquirente ou encomendante das mercadorias;
- (iii) Os recursos empregados tem origem comprovada e as transferências realizadas pela YIELD para a DAX OIL não denotam ilícito civil para configurar a simulação ou fraude;

- (iv) O acervo probatório é insuficiente para demonstrar a prática de fraude, simulação ou dolo por parte da Recorrente;
- (v) A aquisição das mercadorias pela Recorrente ocorreu internamente após a nacionalização e industrialização pela importadora.

Por sua vez, a **Responsável Solidária DAX OIL Refino S/A** apresentou Recurso Voluntário argumentando, em síntese, que:

- (i) A manutenção dos autos de infração pela administração pública federal (DRJ e CARF) resultará na liquidação forçada da empresa pela falência e a consequente desestruturação de todo o negócio;
- (ii) A fiscalização deturpou o próprio alcance da presunção legal. O texto legal é claro ao exigir, para a presunção, de interposição fraudulenta a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados. Não obriga que os recursos tenham sido gerados de operações anteriores do importador;
- (iii) O texto legal exige que o importador tenha como demonstrar a origem (lícita) dos recursos empregados, resultado de operações comerciais rotineiras, tudo como forma de afastar o odioso esquema de ocultação por meio de pessoas jurídicas sem conteúdo econômico real. Portanto, ao se comprovar a origem dos recursos (antecipação de recebíveis, como neste caso), fruto de um negócio jurídico regular, resta afastada a presunção legal;
- (iv) No presente caso, não há qualquer dúvida de que a origem dos recursos aplicados nas operações foi devidamente comprovada à fiscalização;
- (v) Não se nega que os recursos utilizados nas operações foram decorrentes de contratos legítimos de antecipação de recebíveis, tendo a YELD, na condição de gestora do caixa da Refinaria de Manguinhos, antecipado tais valores que seriam devidos no momento da venda futura das mercadorias importadas, tudo dentro de uma normalidade contratual;
- (vi) Tal negócio contratual foi devidamente esclarecido à fiscalização, de modo que a recorrente não apenas apresentou os contratos firmados com a YIELD, como também entregou - sponte própria - os comprovantes das transferências bancárias dos valores antecipados, abrindo mão do seu sigilo bancário (docs. 02, 03 e 04 da impugnação);
- (vii) A recorrente não nega que os recursos empregados na importação tenham sido antecipados pela YIELD. Mas essa antecipação, fruto de um negócio contratual válido, é justamente a comprovação da origem dos recursos empregados na operação, o que afasta categoricamente a aplicação do disposto no §2º do art. 23 do DL 1455/76;
- (viii) O CARF entende que a mera antecipação de recebíveis não gera, por si só, a presunção de interposição fraudulenta. Cita o Acórdão nº 3301-003.630;

- (ix) Essa orientação jurisprudencial se encaixa como uma luva ao caso em apreço, considerando que a autoridade lançadora, sem apresentar qualquer prova concreta de uma das situações reveladoras de fraude ou simulação (dissimulação contábil, redução artificial de despesas, ausência inequívoca de capacidade financeira etc.), apenas se valeu de dois fundamentos para a aplicação da multa, ambos afastados pelo CARF, quais sejam:
- a) a antecipação dos recursos para pagamento das importações (lastreada em contratos válidos);*
 - b) a inexistência dos documentos de importação, que não fizeram constar a Refinaria de Manguinhos como adquirente das mercadorias (importação por conta e ordem).*
- (x) A recorrente demonstrou:
- a) Possui estrutura operacional regular (ativos, funcionários, sede etc.);*
 - b) Há plena autonomia societária entre a Dax Oil S/A e a Refinaria de Manguinhos;*
 - c) Em que pese as falhas na DI, foram informados às autoridades competentes (ANP, RFB e SEFAZ/BA) os detalhes das importações, não havendo qualquer interesse de ocultação de Manguinhos;*
 - d) Houve regularidade tributária das operações;*
 - e) Houve regularidade contratual das operações;*
 - f) Houve margem de lucro nas operações, não havendo falar-se em simulação.*
- (xi) O fato de a Refinaria de Manguinhos ter realizado a industrialização em nada altera a conclusão de que as mercadorias adquiridas (naftas leve e pesada) não são importadas, mas nacionais. Com efeito, foram firmados entre as partes (Dax Oil e Refinaria de Manguinhos) dois contratos: o primeiro, de industrialização, que traduz uma verdadeira obrigação de fazer (prestação de serviços). Ou seja, os óleos brutos (produtos importados) foram remetidos para a Refinaria de Manguinhos quando ainda estavam na titularidade da importadora. Logo, tanto a matéria-prima (óleo bruto importado) quando o produto da industrialização (naftas nacionais) era de propriedade da DAX OIL. Somente após a celebração de um segundo contrato, de compra e venda, foi transferida a titularidade da nafta nacional;
- (xii) A decisão nega vigência aos contratos típicos, ao conceito legal de mercadoria nacionalizada, bem como ao conceito de importação por conta e ordem;
- (xiii) Os danos potenciais alegados pelo Auditor não ocorreram no caso concreto;

- a) As mercadorias importadas pela recorrente não se sujeitam à incidência do IPI, de modo que não há qualquer possibilidade de quebra da cadeia daquele imposto;*
- b) Não houve qualquer evasão fiscal quanto ao ICMS. Nesse ponto, lembre-se que a própria recorrente dirigiu consulta formal à SEFAZ para dirimir dúvidas sobre a tributação;*
- c) Não houve qualquer comprovação de subfaturamento e não há dúvida de que o preço praticado se encontra dentro do valor de mercado;*
- d) O relato da operação e os documentos juntados provam que não foi esquentada mercadoria descaminhada;*
- e) Os bens importados não são lesivos à saúde ou segurança nacionais;*
- f) Não houve remessa camuflada de lucros ao exterior. Não há qualquer vinculação entre o exportador estrangeiro, a recorrente e a Refinaria de Manguinhos.*
- (xiv) Não houve importação por conta e ordem dos óleos brutos adquiridos pela recorrente, pois a Refinaria de Manguinhos adquiriu naftas leve e pesada já nacionalizadas, sendo irrelevante juridicamente onde se operou a industrialização do produto importado (óleo bruto). E se é assim não há espaço legal para a aplicação da pena.

3. Da Preliminar invocada pela Autuada Refinaria de Petróleos de Manguinhos

S/A

A Autuada REFINARIA MANGUINHOS pede a nulidade do Auto de Infração por inobservância dos requisitos próprios para aplicação da pena de perdimento prevista no art. 23, V do DL 1455/76 (convertida na aplicação de multa de 100% sob o valor das mercadorias).

Argumenta, ainda, que a instauração do Procedimento Especial de Controle Aduaneiro - “PECA”, com supedâneo na IN 228/2002, é medida excepcional que possui rito próprio a ser observado, devendo ocorrer no curso de um Procedimento de Fiscalização Comum (disciplinado pela Portaria RFB nº 1.687, de 17 de setembro de 2014), com a devida ciência do contribuinte fiscalizado, sendo imprescindível a constatação pela Autoridade Fazendária de irregularidade que motive sua instauração.

Alega que primeiro deveria ocorrer um Procedimento de Fiscalização Comum e, na hipótese de constatada irregularidade pela Autoridade Fazendária, instaurar-se-á o Procedimento Especial de Controle Aduaneiro - “PECA” com a necessária ciência do contribuinte. O início da ação fiscal com relação à ora Recorrente lastreada no (TDPF-F) nº 0517800-2019-00125-9, foi efetivada por meio do “TERMO DE INÍCIO DE FISCALIZAÇÃO nº 117/2019”, e possui vários vícios de ordem material e formal, assim sintetizados:

- vício formal pela ausência de Procedimento de Fiscalização Comum anterior à instauração do “PECA”. No particular, este Termo foi o primeiro cientificado pela Recorrente e sem qualquer menção acerca das disposições da IN 228/2002;

- vício formal pela ausência de indicação da irregularidade passível de instauração do “PECA”.

Sem razão à defesa.

Com relação ao argumento preliminar, considerando a reprodução *ipsis litteris* da peça de impugnação, na forma permitida pelo artigo 50, § 1º da Lei nº 9.784/1999¹, reproduzo o r. voto condutor do v. acórdão recorrido:

A fundamentação para a adoção de tal procedimento está vertida no Termo de Verificação Fiscal, no tópico “1. INTRODUÇÃO”, e se coaduna com os preceitos normativos correlatos.

Cumpre destacar que a seara das nulidades dos lançamentos tributários na esfera do Fisco Federal converge para o disposto no Decreto nº 70.735/1972 (PAF). O art. 59 do PAF determina serem nulos os atos lavrados por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Já o art. 60 dispõe que meras irregularidades, incorreções e omissões não importarão em nulidades, mormente quando não influírem na solução do litígio.

É importante ressaltar que o direito processual contempla o princípio da instrumentalidade das formas, que traz como consequência, com respeito à nulidade do processo, que somente àquela que sacrifica os fins de justiça do processo deve ser declarada pela autoridade julgadora. Com efeito, a doutrina pátria é pacífica quando entende que a nulidade por cerceamento ao direito de defesa exige que seja comprovado o efetivo prejuízo ao exercício desse direito por parte do sujeito passivo. Segundo o princípio *pas de nullité sans grief* que, literalmente, significa que não há nulidade sem prejuízo, não se declarará nulo nenhum ato processual quando este não causar prejuízo à quem o alega. Tal princípio está assente, por exemplo, nos artigos 563 e 566 do Código de Processo Penal, bem como no art.277 do Código de Processo Civil.

O direito à ampla defesa e ao contraditório está previsto no art. 5º, inciso LV, da Carta Magna. Nesta seara, cumpre destacar, preambularmente, que no âmbito do processo administrativo tributário, a auditoria-fiscal consubstancia-se em uma fase inquisitorial que, antecedendo a fase contenciosa do procedimento, não se rege pelos princípios do contraditório e da ampla defesa, pois se destina à investigação, à colheita e análise de informações, dados e elementos de prova para a formação da convicção da autoridade fiscal a respeito da ocorrência, ou não, do fato gerador de tributos e de infrações porventura existentes.

Prevalece, portanto, em tal procedimento, o princípio da inquisitorialidade, porquanto o procedimento de fiscalização assemelha-se ao inquérito policial, não

¹ Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

havendo que se falar em cerceamento do direito de defesa naquela oportunidade, porquanto nada foi ainda imputado ao contribuinte.

O encerramento desta fase, com a lavratura do auto de infração/notificação de lançamento, propicia, após a ciência do contribuinte, o início da fase contenciosa, esta sim, plenamente regida pelo princípio do contraditório e da ampla defesa ou, de modo mais amplo, do devido processo legal.

Na 2ª instância do Contencioso Administrativo¹, observa-se que há muito a jurisprudência é pacífica em negar a ocorrência de cerceamento ao direito de defesa durante o procedimento fiscal de lançamento, salvo nos casos em que há determinação expressa em lei sobre a questão, conforme vislumbra-se nos trechos de ementas abaixo compiladas:

Trecho da Ementa: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRELIMINAR.. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. As garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa só se manifestam com o processo administrativo, iniciado com a impugnação do auto de infração. Não existe cerceamento do direito de defesa durante o procedimento de fiscalização, procedimento inquisitório que não admite contraditório. (ACÓRDÃO CC nº 201-81.498)

Trecho da Ementa: ADMISSÃO TEMPORÁRIA. DEVIDO PROCESSO LEGAL E CERCEAMENTO DE DEFESA. Não há que se alegar cerceamento ao amplo direito de defesa, quando nos autos se comprova que foi assegurado ao contribuinte o direito ao contraditório e a ampla defesa no curso do processo, a partir da instauração da fase litigiosa através da impugnação tempestivamente apresentada e obedecido o devido processo legal, nos termos da lei processual vigente (Decreto 70.235/72). (ACÓRDÃO CC nº 301-33.707)

Trecho da Ementa: FASE DE APURAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO – INAPLICABILIDADE DOS PRINCÍPIOS DO DEVIDO PROCESSO LEGAL, DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA – Garantia constitucional que opera a partir da inauguração do litígio, com a apresentação da impugnação tempestiva, não sendo pertinente pretender que desdobramentos dessa garantia, como o direito de oferecer e produzir provas, atue na fase averiguatória do procedimento, submetida ao princípio da inquisitorialidade. (ACÓRDÃO CC nº 106-15.779)

Trecho da Ementa: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO – CERCEAMENTO DE DEFESA – FALTA DE INTIMAÇÃO – IMPROCEDÊNCIA – Não é causa de nulidade do lançamento de ofício, a falta de intimação do sujeito passivo sobre as irregularidades apuradas durante a ação fiscal, caso a autoridade autuante entender desnecessário tal procedimento. (ACÓRDÃO CC nº 101-95.473)

Trecho da Ementa: PROCEDIMENTO FISCAL – CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA – Por ter o procedimento fiscal natureza inquisitória, não se aplica nessa fase o direito ao contraditório e à ampla defesa. Somente após cientificado da exigência e dos elementos em que se funda, pode o contribuinte impugnar a exigência, devendo para tanto ser-lhe franqueadas amplas condições para o exercício do direito de defesa. Verificando-se que o auto de infração e seus anexos permitem ao autuado amplas condições de conhecer os fundamentos da exigência

e, portanto, exercer o amplo direito ao contraditório, não há falar-se em cerceamento do direito de defesa. (ACÓRDÃO CC nº 104-21.003)

Neste sentido consolidou-se a jurisprudência Administrativa, conforme se infere do enunciado da Súmula CARF nº 46, abaixo transcrito:

“O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário.”

Destarte, observamos que a defesa ou contestação é facultada ao sujeito passivo após a ciência do lançamento e exercida pela apresentação de impugnação à exigência fiscal, nos termos do art. 14 do Decreto nº 70.235, de 06/03/1972 e do art. 56 do Decreto nº 7.574, de 29/09/2011. O direito à ampla defesa e ao contraditório é uma garantia e fundamento de validade do regular processo administrativo e, neste caso, tem seu marco inicial com a instauração da fase litigiosa do procedimento fiscal, exatamente com o oferecimento de impugnação ao crédito tributário constituído e/ou à penalidade aplicada.

No caso *sub examine* observa-se que a impugnante não menciona como teria sido efetivamente prejudicada no exercício de seu direito de defesa, não havendo, desta forma, o que se falar em cerceamento ao direito de defesa ou ao contraditório, porquanto a contestante compreendeu plenamente as imputações que lhe foram atribuídas e delas se defendeu a contento, o que se percebe pela fartura e riqueza de argumentos vertidos em sua peça irresignatória.

Ademais, a Autoridade Fiscal procedeu na estrita observância dos ditames contidos no artigo 142 do Código Tributário Nacional, tendo sido observados todos os requisitos essenciais previstos em lei para ao final se aplicar a penalidade cabível.

O lançamento foi devidamente cientificado aos sujeitos passivos, instaurando-se a fase litigiosa do procedimento com a apresentação tempestiva das impugnações, nos termos dos artigos 14 e 15 do Decreto 70.235/1972:

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Em síntese, da análise dos autos, verifica-se que os documentos têm a descrição pormenorizada dos fatos que ensejaram a instauração do procedimento, bem como a indicação do direito em que se baseiam com suficiente especificidade, de modo a delimitar com clareza o objeto da autuação e permitir a plenitude da defesa.

Tanto é que a Recorrente demonstrou em defesa que teve plena compreensão do objeto da autuação.

Outrossim, o Decreto nº 70.235/1972 (que dispõe sobre o procedimento administrativo fiscal, dentre outras), em seu artigo 59 assim estabelece:

Art. 59. São nulos:

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Portanto, os argumentos da defesa não estão entre as hipóteses previstas para que seja declarada a nulidade da autuação, motivo pelo qual afasto a preliminar suscitada pela defesa.

4. Do Mérito dos Recursos Voluntários

Considerando a identidade de argumentos apresentados pelas Recorrentes, passo à análise conjunta de tais matérias.

Conforme relatório, versa o presente litígio de auto de infração aduaneiro lavrado em 23/06/2020 contra as empresas REFINARIA DE PETRÓLEO DE MANGUINHOS S/A - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL e DAX OIL REFINO S/A, no valor total de R\$ 187.747.356,87, a título de multa de conversão da ordem de 100% sobre o valor aduaneiro das mercadorias sujeitas a perdimento e que foram revendidas, consumidas ou não localizadas.

O auto de infração teve por fundamento legal o artigo 23, inciso V do Decreto-Lei 1.455/76 com a redação dada pelo artigo 59 da Lei nº 10.637/2002, e alterações do parágrafo 3º dadas pela Lei nº 12.350 de 20/12/2010, c/c artigos 673, 675, inciso IV, 689 do Decreto nº 6.759/09 e artigos 73, parágrafos 1º e 2º e 77 da Lei nº 10.833/03.

A responsabilidade solidária da Importadora foi tipificada nos artigos 124, inciso I do CTN e o artigo 674, inciso I, do Decreto nº 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro).

Acusa a Fiscalização que a importadora DAX OIL REFINO S/A realizou 3 (três) importações² registradas como diretas, porém empregando recursos da empresa REFINARIA DE PETROLEOS DE MANGUINHOS SA - EM RECUPERACAO JUDICIAL, para pagamento da totalidade dos valores empregados nestas importações (câmbio, tributos e armazenagem), os quais foram enviados pela empresa YIELD FINANCIAL SERVICES S/A, que presta serviços de gestão de fluxo de caixa para MANGUINHOS.

Concluiu a Fiscalização que as operações analisadas, embora registradas como importações diretas, ocorreram por conta e ordem de terceiro, no caso, a Recorrente Manguinhos, que permaneceu oculta perante o controle aduaneiro.

Inicialmente, é necessário ponderar sobre a aplicação da legislação aduaneira, de forma a demonstrar as razões que motivaram a conclusão deste voto, primeiro faço breve abordagem sobre as modalidades de importação.

² DI 16/0855377-0, registrada em 06/06/2016
DI 17/0159288-8, registrada em 27/01/2017
DI 17/0503791-9, registrada em 28/03/2017

4.1. Requisitos necessários para configuração de interposição fraudulenta de terceiros em operações de Comércio Exterior

4.1.1. Modalidades de importação

Com relação à forma de operacionalizar uma importação, destaco que deve o importador se enquadrar necessariamente em uma das seguintes modalidades: **importação direta, importação por conta e ordem de terceiros ou importação por encomenda.**

Em suma, aquele que pretender importar deverá estar previamente habilitado, sujeito ao constante monitoramento sobre o uso da modalidade adotada.

A **importação na modalidade direta** é disciplinada pelo Decreto-Lei nº 37/1966 e regulamentada pela Instrução Normativa SRF nº 680/2006 e alterações, correspondendo ao método convencional de importação.

A **importação na modalidade por conta e ordem de terceiros** é disciplinada pelos artigos 80 e 81 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, com definição jurídica dada pelo artigo 27 da Lei nº 10.637/2002, regulamentada pela Instrução Normativa SRF nº 225/2002 e, atualmente pela Instrução Normativa RFB nº 1.861/2018, com alterações trazidas pela Instrução Normativa RFB nº 1937, de 15 de abril de 2020 e Instrução Normativa RFB nº 2.101, de 09 de setembro de 2022. Nesta modalidade, o promotor da operação é o adquirente, sendo igualmente obrigatória sua habilitação no Siscomex, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1984, de 27 de outubro de 2020.

A **importação na modalidade por encomenda, realizada no caso sob análise**, é disciplinada e tem sua definição jurídica dada pelo Art. 11 da Lei nº 11.281/2006, regulamentada pela Instrução Normativa SRF nº 634/2006, e atualmente pela IN RFB nº 1.861/2018, com alterações trazidas pela IN RFB nº 1937/2020 e Instrução Normativa RFB nº 2.101, de 09 de setembro de 2022.

A diferenciação entre as modalidades de importação pode ser assim resumida:

IMPORTAÇÃO DIRETA	IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM	IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA
✓ Importador é o contribuinte	✓ Importador é o contribuinte ✓ Adquirente é o responsável solidário	✓ Importador é o contribuinte ✓ Encomendante é o responsável solidário
✓ Importador é o adquirente das mercadorias importadas ✓ Não há intervenção de intermediários	✓ O importador é um prestador de serviço de importação contratado pelo adquirente	✓ Importador realiza a importação para posterior revenda a encomendante predeterminado
✓ Importador negocia e contrata diretamente com o fornecedor estrangeiro (exportador)	✓ O adquirente negocia e contrata diretamente com o fornecedor estrangeiro (exportador).	✓ Importador negocia e contrata diretamente com o fornecedor estrangeiro (exportador)
✓ Os recursos são do importador, que é o responsável pelo pagamento e todo aporte necessário à importação	✓ Recursos do adquirente, enquanto real beneficiário, que é o responsável pelo pagamento e todo aporte necessário à importação	✓ Importador é o responsável pelo pagamento e todo aporte necessário à importação ✓ Atualmente, é permitido o

✓ Importador assume integralmente os riscos da operação		adiantamento de recursos ao importador, pelo encomendante, para pagamento total ou parcial da obrigação (art. 3º, § 3º IN RFB nº 1.861/2018, com redação dada pela IN RFB nº 2101, de 09 de setembro de 2022 ³).
✓ Capacidade financeira deve ser comprovada pelo importador	✓ Capacidade financeira deve ser comprovada pelo adquirente	✓ Importador e encomendante devem comprovar capacidade financeira ✓ O importador deve ter recursos próprios para realizar a importação, e o encomendante deve ter recursos próprios para aquisição das mercadorias encomendadas
✓ O importador deve ter habilitação perante o SISCOMEX ✓ Declaração de Importação é registrada em nome do importador	✓ O importador e o adquirente devem ter habilitação perante o SISCOMEX ✓ Prévia vinculação do importador com o contratante/adquirente ✓ Declaração de Importação é registrada em nome do importador, constando as informações sobre o adquirente	✓ O importador e o encomendante devem ter habilitação perante o SISCOMEX ✓ Prévia vinculação do importador com o encomendante ✓ Declaração de Importação é registrada em nome do importador, constando as informações sobre o encomendante
✓ Após o desembaraço aduaneiro, a mercadoria é comercializada diretamente pelo importador no mercado interno	✓ Após o desembaraço aduaneiro, a mercadoria é repassada ao adquirente pelo importador contratado	✓ Após o desembaraço aduaneiro, a mercadoria é vendida/repassada ao encomendante predeterminado

4.1.2. Configuração de interposição fraudulenta nas formas comprovada e presumida.

De modo geral, a interposição de pessoas é prática lícita no ordenamento jurídico, representada pela outorga de poderes através de mandato a terceiro para intermediação em determinado negócio jurídico.

O Código Civil prevê a representação em seus artigos 115 a 120, classificando-a como aquela conferida por lei (ou representação legal) e aquela conferida pelo interessado (ou representação voluntária).

Segundo RIZZARDO (2005, p. 431), representar significa:

³ Art. 3º Considera-se operação de importação por encomenda aquela em que a pessoa jurídica importadora é contratada para promover, em seu nome e com recursos próprios, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria de procedência estrangeira por ela adquirida no exterior para revenda a encomendante predeterminado. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2101, de 09 de setembro de 2022) (Vide Instrução Normativa RFB nº 2101, de 09 de setembro de 2022)

§ 3º Consideram-se recursos próprios do importador por encomenda os valores recebidos do encomendante predeterminado a título de pagamento, total ou parcial, da obrigação relativa à revenda da mercadoria nacionalizada, ainda que ocorrido antes da realização da operação de importação ou da efetivação da transação comercial de compra e venda da mercadoria de procedência estrangeira pelo importador por encomenda. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 2101, de 09 de setembro de 2022) (Vide Instrução Normativa RFB nº 2101, de 09 de setembro de 2022)

“...estar no lugar de alguém, substituir uma pessoa, fazer o papel que lhe incumbia, projetar a sua vontade em uma relação jurídica. Envolve a noção de substituição da manifestação da vontade. Nesta visão, o ato de vontade de alguém que deve figurar na celebração de um negócio é expressada por uma pessoa distinta da que o celebra.”⁴

A importação por conta e ordem e a importação por encomenda ocorrem por meio de interposição de pessoas entre o Estado e os reais interessados na realização da importação. Nestes casos, sendo cumpridos os requisitos legais, não há que se falar em ilicitude na interposição.

Por sua vez, a interposição passa a ser fraudulenta quando a representação é articulada de modo a transparecer manifestação de vontade diversa da realidade, resultando na prática de ato fraudulento ou simulado, relacionado à operação com o comércio exterior. O ato fraudulento ou simulado é realizado para burlar o controle aduaneiro.

A expressão “interposição fraudulenta” foi cunhada pela primeira vez em nosso Sistema Jurídico através da Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002.

Solon Sehn (2016, p. 50)⁵ aborda sobre a natureza objetiva da intenção do agente, destacando que a intenção integradora é manifestada pelo importador no momento em que apresenta a declaração de importação e, na hipótese de suspeita de falsidade sobre as informações declaradas, ou seja, caso a declaração seja apresentada com informações que não correspondam à realidade da operação, deve a autoridade aduaneira verificar o *animus* do importador objetivamente, a partir dos atos exteriorizados da vontade.

A fraude é conceituada através do artigo 72 da Lei nº 4.502/64⁶. Trata-se de ação contrária àquilo que é verdade, cometida dolosamente (delito intencional) no intuito de enganar (burlar o controle aduaneiro) e obter vantagens indevidas em prejuízo de terceiro (Dano ao Erário).

Por sua vez, a simulação é prevista pelo ordenamento jurídico através do artigo 167, Parágrafo 1º, Inciso I do Código Civil⁷.

Ao tratar sobre o tipo infracional, o ilustre Doutrinador e Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes (2018, p. 164)⁸, interpreta que a ocultação do sujeito passivo encaixa no conceito de simulação ligado à causa do negócio jurídico, tornando o negócio aparente

⁴ RIZZARDO, Arnaldo. Parte Geral do Código Civil: Lei nº 10.406, de 10.01.2002. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 431.

⁵ SEHN, Solon. Imposto de Importação. 1ª Edição. São Paulo: Noeses, 2016, págs. 59 e 60.

⁶ Lei nº 4.502/64: Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

⁷ Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma. § 1o Haverá simulação nos negócios jurídicos quando: I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem.

⁸ FERNANDES, Rodrigo Mineiro. Introdução ao Direito Aduaneiro. São Paulo: Editora Intelecto, 2018, págs. 164.

divergente do negócio real, resultando no vício na causa e consequente violação ao controle aduaneiro.

A interposição fraudulenta de terceiros tem a seguinte base legal:

- ✓ Artigo 23, inciso V, e parágrafos 1º e 2º, do Decreto-Lei nº 1.455/76, com redação dada pelo artigo 59 da Lei nº 10.637/02, regulamentado pelo artigo 675, inciso II e 689, inciso XXII e § 6º, do Decreto nº 6.759/09 (Regulamento Aduaneiro);
- ✓ Artigos 94, 95, 96, inciso II, 111 e 113 do Decreto-Lei nº 37/66;
- ✓ Artigos 23, 25 e 27 do Decreto-Lei nº 1.455/76, regulamentados pelos artigos 673, 674, 675, inciso II, 686, 687, 701 e 774 do Decreto nº 6.759/09;
- ✓ Instrução Normativa nº 1.169/2011 e Instrução Normativa nº 228/2002, com alterações introduzidas pela Instrução Normativa RFB nº 1678, de 22 de dezembro de 2016, Instrução Normativa RFB nº 1854, de 04 de dezembro de 2018 e Instrução Normativa RFB nº 1986, de 29 de outubro de 2020.

Há de ser reconhecido que a tipologia infracional “interposição fraudulenta” exige da Autoridade Fiscal a fidelidade ao objetivo traçado pelo legislador, evitando a massificação da criminalização e correlata subsunção do fato concreto à norma.

Como acima mencionado, a Fiscalização utilizou como fundamento legal o **inciso V do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76**, aplicando o § 3º que prevê a multa equivalente a 100% (cem por cento) do valor aduaneiro da mercadoria.

Assim dispõe do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976:

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

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

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

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

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

§ 4º O disposto no § 3º não impede a apreensão da mercadoria nos casos previstos no inciso I ou quando for proibida sua importação, consumo ou circulação no território nacional.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

Cumprе salientar que a infração considerada dano ao Erário, com aplicação da pena de perdimento em razão de **interposição fraudulenta de terceiros na modalidade comprovada**, é configurada mediante a **comprovação da ocorrência de fraude ou simulação** para ocultação do sujeito passivo, do real comprador ou responsável pelas operações de importação. Neste caso, incide a previsão do artigo 23, **inciso V** e §1º e §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, acima reproduzido.

Por sua vez, a **interposição fraudulenta de terceiros na modalidade presumida**, é configurada pela constatação de um conjunto de indícios, mediante verossímil e relativa presunção que levam à conclusão de sua ocorrência, em especial pela **não comprovação da origem, disponibilidade e a efetiva entrega dos recursos empregados nas operações com o Comércio Exterior**. Neste caso, aplica-se a inversão do ônus da prova (ou distribuição dinâmica do ônus da prova), homenageada pelo Código de Processo Civil de 2015, passando o encargo probatório ao sujeito passivo, o qual detém a possibilidade de provar o fato extintivo, modificativo e impeditivo da acusação, consoante a previsão do artigo 373, inciso II do CPC/2015⁹. A autuação por interposição fraudulenta na modalidade presumida decorre da incidência do artigo 23, **inciso V e §2º**, do Decreto-Lei nº 1.455/1976 acima.

Em síntese, temos a seguinte diferenciação sobre a interposição fraudulenta em operação de Comércio Exterior nas formas comprovada ou presumida:

	INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA COMPROVADA	INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA PRESUMIDA
CONFIGURAÇÃO	✓ Ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, com a identificação do real interveniente	✓ Não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados em operações do comércio exterior
FUNDAMENTO LEGAL	✓ Art. 23, <u>inciso V</u> do Decreto-Lei nº 1.455/1976, com redação dada pela Lei nº 10.637/2002	✓ Art. 23, <u>inciso V, § 2º</u> do Decreto-Lei nº 1.455/1976, com redação dada pela Lei nº 10.637/2002
PENALIDADES	1) <u>Perdimento da mercadoria ou multa substitutiva</u> de 100% do valor aduaneiro da mercadoria (art. 23, <u>V, §§ 1º e 3º</u> do Decreto-Lei 1.455/76); 2) <u>Multa por cessão de nome</u> (10% do valor da operação acobertada), aplicada sobre o importador ostensivo (art. 33 da Lei nº 11.488/2007)	1) <u>Perdimento da mercadoria ou multa substitutiva</u> de 100% do valor aduaneiro da mercadoria (art. 23, <u>V, § 2º</u> do Decreto-Lei 1.455/76); 2) <u>Proposição de inaptdão da inscrição do CNPJ</u> da pessoa jurídica (art. 81, § 1º, da Lei nº 9.430/96, e art. 41, <i>caput</i> e parágrafo único, da IN RFB nº 1470/2014, vigente na época dos fatos

⁹ Art. 373. O ônus da prova incumbe:

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

		em análise)
--	--	-------------

Dada a conceituação e identificação das modalidades de importação, resta evidente que o presente litígio versa sobre acusação de interposição fraudulenta comprovada, uma vez identificada Refinaria de Petróleo Manguinhos S/A como a real adquirente das mercadorias importadas.

Passo à análise dos elementos probantes apontados pela Fiscalização para sustentar a acusação, bem como dos argumentos das defesas:

4.2. Das operações objeto do presente litígio

Afirmou a Fiscalização que os elementos reunidos comprovaram exaustivamente que a DAX OIL intermediou as operações de MANGUINHOS, que pagou integralmente as despesas de operação da Importadora.

No caso, a interposição fraudulenta ocorreu pelo fato de que a DAX OIL se fez constar nas Declarações de Importação como adquirente das mercadorias importadas, quando na verdade essas mercadorias eram para a MANGUINHOS, que ficou oculta e não apareceu nas operações.

De fato, em todas as Declarações de Importação (fls. 2342 a 2353), consta a DAX OIL REFINO S/A como importadora, sendo que as operações ocorreram no período de 06/06/2016 e 27/03/2017.

Todavia, a comprovação que instrui o caderno processual, bem como as afirmações das próprias partes demonstram que as operações foram realizadas prévia contratação, sendo a real adquirente a Refinaria de Petróleos Manguinhos S/A, o que não foi devidamente informada nas respectivas Declaração de Importação, resultando na configuração de interposição fraudulenta mediante simulação de que a adquirente seria a Importadora.

A título de exemplo da contratação prévia entre as partes, vejamos que, em atendimento ao Termo de Intimação nº 135/2019 (fls. 2426), a importadora DAX OIL REFINO S/A assim manifestou:

COM REFERÊNCIA AOS CONTRATOS FIRMADOS ENTRE A DAXOIL E A REFINARIA DE MANGUINHOS, ATÉ ESTA DATA, NÃO CONSEGUIMOS LOCALIZA-LOS EM NOSSOS ARQUIVOS, SALIENTANDO QUE, AS TRATATIVAS COMERCIAIS FORAM REALIZADAS ATRAVÉS DE REUNIÕES PRESENCIAIS ENTRE AS EMPRESAS, TODAVIA, PARA DAR MAIOR TRANSPARÊNCIA AO PROCESSO, ANTECIPADAMENTE, COMUNICAMOS E SOLICITAMOS À RFB EM 23/05/2016 (VIDE ANEXO), O DESEMBARAÇO ADUANEIRO A BORDO, NO PORTO DE ARATÚ-BA, PARA POSTERIOR CABOTAGEM AO PORTO DE SANTOS-SP, PARA DESCARGA TOTAL DO PRODUTO, CUJO PLEITO FOI AUTORIZADO EM 23/05/2016 (VIDE DESPACHO ANEXO);

CONTINUANDO COM A TRANSPARÊNCIA, EM 06/06/2016, TAMBÉM ANTECIPADAMENTE, ENVIAMOS UM OFÍCIO QUE FOI PROTOCOLADO SOB O Nº 00611.005818/2016 PARA A AGÊNCIA NACIONAL DO PETRÓLEO-ANP, COMUNICANDO O FATO E EXPONDO AS RAZÕES DE ALTERAÇÃO LOGÍSTICA, BEM COMO O FATO DE QUE O PRODUTO IRIA SER PROCESSADO NA REFINARIA DE MANGUINHOS (VIDE ANEXO);

AINDA SOB A ÉGIDE DA TRANSPARÊNCIA E DA LEGALIDADE, TAMBÉM ANTECIPADAMENTE, EM 10/06/2016, PROTOCOLAMOS UMA CONSULTA FORMAL NA SECRETARIA DE FAZENDA DO ESTADO DA BAHIA, PROTOCOLADA SOB O Nº SIPRO 100273/2019-9 (VIDE ANEXO), EXPONDO O FATO E CONSULTANDO A FORMA DE TRIBUTAÇÃO ENVOLVIDA NA OPERAÇÃO, CUJA RESPOSTA OCORREU EM 14/06/2016 (VIDE ANEXO).

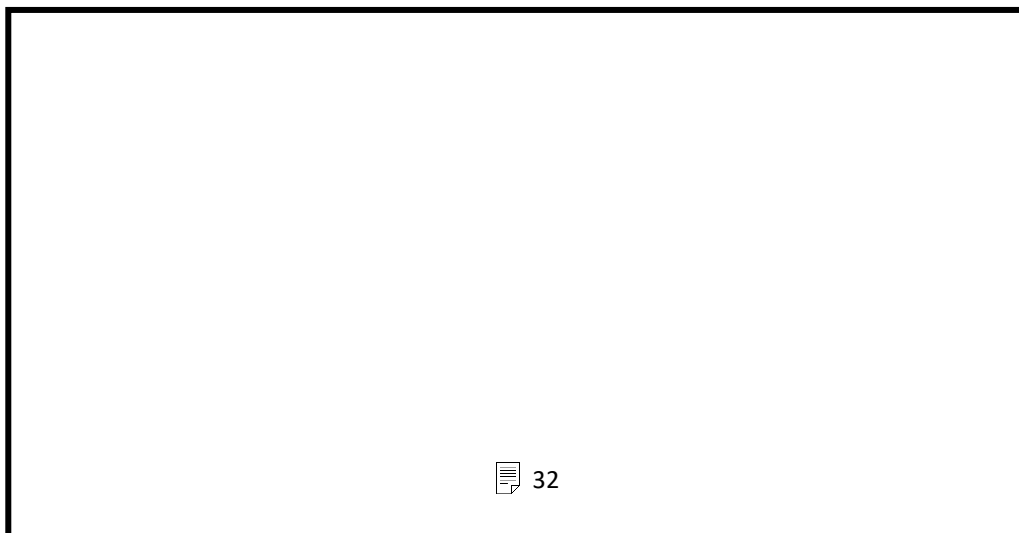
PEDIDOS DE ORDEM DE COMPRA:- QUANTO MANGUINHOS, NÃO HOUE EMISSÃO DE PEDIDO DE ORDEM DE COMPRA, FORAM TRATADOS VERBALMENTE.

DEMAIS CORRESPONDÊNCIAS TROCADAS:- EM 2018, OS SERVIÇOS DE E-MAILS DA DAXOIL FORAM MIGRADOS PARA UM NOVO SERVIDOR E, NO PROCESSO DE IMPORTAÇÃO DE DADOS, FORAM PERDIDOS GRANDE PARTE DAS MENSAGENS DE USUÁRIOS ATIVOS E INATIVOS, ENTRE ELES ALGUNS TROCADOS COM MANGUINHOS. ESTAMOS BUSCANDO UMA SOLUÇÃO PARA TENTAR RESTAURAR OS BACKUPS E REENCONTRAR OS E-MAILS PERDIDOS.

Os esclarecimentos acima demonstram que, de fato, foi comunicado aos Órgãos Oficiais que a importação se tratava de insumos para armazenagem a granel e remessa para industrialização na Refinaria Manguinhos, o que, a princípio, não desconfiguraria a modalidade de importação direta pela DAX OIL.

Entretando, analisando o documento de fls. 2431, referente à consulta realizada junto à Secretaria de Fazenda do Estado da Bahia (SIPRO 100273/2016-9), a Importadora Consulente deixou evidente que a operação pretendida teria por destinação a venda do produto industrializado à Refinaria Manguinhos, na forma como apontada pela Fiscalização.

Vejamos:



ILUSTRÍSSIMO SENHOR DIRETOR DE TRIBUTAÇÃO DA SECRETARIA DE
FAZENDA DO ESTADO DA BAHIA

INFORMAÇÕES DO PROCESSO		USUÁRIO: ANDRÉ L. VIEIRA/SIG. DE. JPM-LV-2008
No SIPRO:	100273/2016-9	Cadastramento
No Original:		Data: 10/06/2016
Categoria:	Procedimento Administrativo Fiscal	Pasta: SAT/COPEC
Tipo:	Consulta	Usuário: JULIANA MARIA DE JESUS
Assunto(s):	Combustíveis	Situação: Ativo em 10/06/2016
Interessado		
Nome:	DAX OIL REFINO S/A	
Identificação:	56849242	
Email:	apcfiscal@apcplan.com.br	
Fone:	71 36345110	

DAX OIL REFINO S/A, pessoa jurídica de direito privado, estabelecida na Rua Oxigênio, 245 – Polo Petroquímico – Camaçari- Ba, inscrita no CNPJ sob o nº 04.585.532/0001-99 Inscrição Estadual nº 56.849.242 vem, perante V. Sra., *mui* respeitosamente, formular a seguinte

CONSULTA

Nos termos do art. ⁵⁵65 e ss. do Decreto 7.629/99, de acordo com os fatos e fundamentos a seguir expostos.

A Consulente DAX OIL REFINO S/A localizada no Estado da Bahia é beneficiária do diferimento do lançamento e do pagamento do ICMS nas entradas decorrentes de importação do exterior do produto óleos brutos de petróleo

(dentre outros), para o momento em que ocorrer a saída dos produtos resultantes de sua industrialização.

Além disso, o RICMS do Estado da Bahia prevê o mesmo diferimento para os contribuintes desse Estado, todavia, com alusão a algumas exceções dispostas nos incisos do parágrafo 2º., como a do inciso II, conforme se segue:

Art. 286: É diferido o lançamento do ICMS:

XVIII - nas entradas decorrentes de importação do exterior de óleos brutos de petróleo - NCM 2709.00.10;

§ 1º Não é permitido o destaque do imposto nos documentos fiscais relativos a operações beneficiadas com o regime de diferimento.

§ 2º As hipóteses de diferimento previstas neste artigo encerram na saída subsequente da mercadoria ou do produto resultante de sua industrialização, exceto em relação às hipóteses a seguir indicadas, cujo encerramento ocorrerá na entrada dos produtos no estabelecimento:

II - nas entradas decorrentes de importação do exterior de óleos brutos de petróleo - NCM 2709.00.10;

§ 3º Considera-se lançado o imposto diferido se a saída subsequente da mercadoria ou do produto resultante de sua industrialização for tributada.

Como sabido, o diferimento constitui uma técnica impositiva de deslocamento da exigência do tributo para momento posterior à ocorrência do originário fato gerador, com a imputação da responsabilidade de seu recolhimento a terceiro¹.

In casu, a empresa Consulente realizará importações de óleo bruto de petróleo através do porto de Aratú, com a nacionalização em águas, e posterior armazenagem em Santos. Ressalta-se que não haverá entrada física do produto nas

dependências da Consulente, ou mesmo neste estado, pois não haverá descarga do produto na Bahia. Posteriormente, a Consulente realizará a remessa do óleo bruto para industrialização por conta e ordem para outra Refinaria no Estado do Rio de Janeiro.

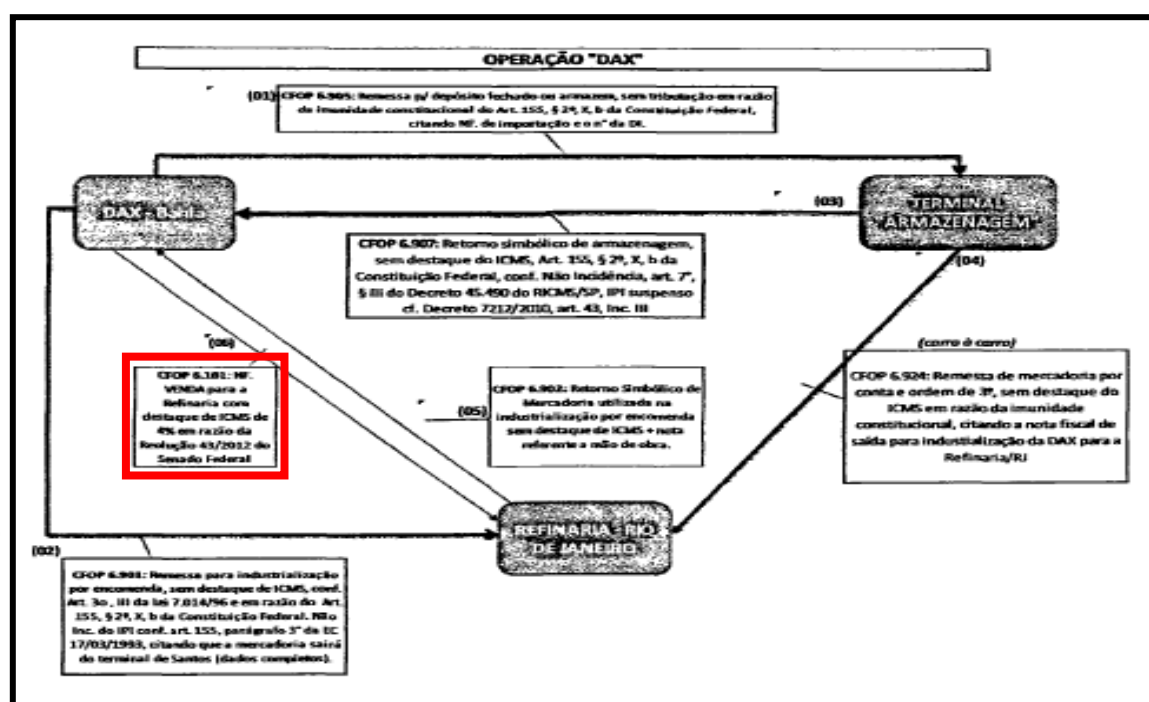
Após o beneficiamento do óleo bruto, transformando o mesmo em nafta leve e nafta pesada, a Refinaria no Estado do Rio de Janeiro realizará a remessa ficta da nafta leve ou pesada (produtos resultantes da industrialização/beneficiamento) para a Consulente na Bahia, que, por sua vez, venderá essa nafta para a Refinaria no estado do Rio de Janeiro.

Por ser o óleo bruto de petróleo um produto com imunidade tributária nas operações interestaduais, conforme o disposto no Art. 155, § 2º, X, b da Constituição Federal, as remessas para armazenagem e industrialização não sofrem incidência de ICMS. Da mesma forma, ou ainda em razão do Art. 3º, III da Lei 7.014/96 não há tributação na remessa para beneficiamento.

Assim, considerando a operação acima descrita, a imunidade tributária instituída pela Constituição Federal e o diferimento que faz juz a Consulente, a exigência do tributo quando do desembaraço se desloca para o momento da saída industrializada do produto beneficiado, saída esta realizada pela Consulente quando da venda do produto industrializado.

E por se tratar de produto importado que após a sua nacionalização será submetido a processo de industrialização, cujo produto resultado deste beneficiamento, nafta leve ou nafta pesada, resultará em mercadoria com Conteúdo de Importação superior a 40% e, ainda, considerando que a venda será uma operação interestadual (Bahia x Rio de Janeiro), imperiosa a aplicação da alíquota de 4% da Resolução 13/2012 do Senado Federal quando da venda da nafta leve ou pesada.

Nota-se que a Importadora relatou na consulta em referência exatamente a mesma triangulação mencionada pelo Auditor Fiscal em TVF. Vejamos o fluxograma extraído das fls. 2434:



Outrossim, consta em Termo de Verificação Fiscal que cada depósito efetuado pela empresa YIELD correspondia a uma despesa incorrida pela DAX OIL na importação.

Vejamos os esclarecimentos prestados pelas partes envolvidas sobre as operações financeiras realizadas:

- ✓ DAX OIL REFINO S/A (Importadora) contratou YIELD FINANCIAL SERVICES S/A para antecipação de recursos financeiros para a realização de suas operações próprias de importações;
- ✓ REFINARIA MANGUINHOS (Adquirente) mantém com a YIELD FINANCIAL SERVICES S/A contrato de prestação de serviços de gestão de fluxo de caixa, contas a receber e a pagar;
- ✓ Os valores devidos à DAX OIL REFINO S/A decorrentes das operações de compra dos produtos foram colocados para a gestão junto a sua YIELD FINANCIAL;
- ✓ A DAX OIL REFINO S/A era também devedora da empresa YIELD FINANCIAL SERVICES S/A relativamente aos recursos por esta antecipados;
- ✓ As empresas envolvidas procederam com ajuste negocial, para quitação mútua dos valores devidos à DAX OIL REFINO pela Intimada, bem como aqueles devidos por ela à empresa YIELD FINANCIAL SERVICES S/A, destinando a cada uma das partes envolvidas os correspondentes à sua operação própria.

Os documentos de fls. 2755 a 2905 comprovam que as transferências da YIELD para a DAX OIL ocorreram exatamente nos valores de datas em que os câmbios das respectivas importações foram fechados pela Importadora.

Em síntese, as operações objeto deste litígio foram discriminadas no TVF com relação aos pagamentos e destinação da seguinte forma:

➤ **DI 17/0159288-8:**

Descrição:

NAFTA, A GRANEL: MISTURA DE HIDROCARBONETOS LÍQUIDOS INFLAMÁVEIS ORIUNDOS DA DESTILAÇÃO DO PETRÓLEO OU DO ALCATRÃO DE HULHA, COM TEMPERATURA DE EBULIÇÃO NORMALMENTE COMPREENDIDA ENTRE 30°C E 250°C E COMPOSTA DE HIDROCARBONETOS QUE APRESENTAM ENTRE 5 E 12 ÁTOMOS DE CARBONO. A NAFTA É UTILIZADA PRINCIPALMENTE COMO MATÉRIA PRIMA PARA A PRODUÇÃO DE SOLVENTES E/OU CORRENTES DIVERSAS DE HIDROCARBONETOS, SENDO UTILIZADA COMO DILUENTE DE PETRÓLEO PESADOS NA INDÚSTRIA DE REFINO E DEMAIS PROCESSAMENTOS CARACTERÍSTICOS DA ATIVIDADE.

FORMA FÍSICA: LÍQUIDO.

NÚMERO ONU: 1268.

CLASSE DE RISCO: 3.

ASPECTO FÍSICO: LÍQUIDO LÍMPIDO, VOLÁTIL E DE ODOR CARACTERÍSTICO.

Pagamentos:

Depósito na conta DAX OIL		
Data	Depositante	Valor
11/01/2017	YIELD FINANCIAL SERVICES S/A	4.543.351,96
Conta	Histórico	Valor
VITOL INC	AVISO EM 11/01 PG CAMBIO VITOL E INC	4.543.351,96

Depósito na conta DAX OIL		
Data	Depositante	Valor
11/01/2017	YIELD FINANCIAL SERVICES S/A	3.208.000,00
Conta	Histórico	Valor
VITOL INC	AVISO EM 11/01 PG CAMBIO VITOL E INC	3.208.000,00

Depósito na conta DAX OIL		
Data	Depositante	Valor
11/01/2017	YIELD FINANCIAL SERVICES S/A	3.206.000,00
Conta	Histórico	Valor
VITOL INC	AVISO EM 11/01 PG CAMBIO VITOL E INC	3.206.000,00

Depósito na conta DAX OIL		
Data	Depositante	Valor
11/01/2017	YIELD FINANCIAL SERVICES S/A	3.202.000,00
Conta	Histórico	Valor
VITOL INC	AVISO EM 11/01 PG CAMBIO VITOL E INC	3.202.000,00

Depósito na conta DAX OIL		
Data	Depositante	Valor
12/01/2017	YIELD FINANCIAL SERVICES S/A	6.353.000,00
Conta	Histórico	Valor
VITOL INC	AVISO EM 12/01 PG CAMBIO VITOL E INC	6.353.000,00

Depósito na conta DAX OIL		
Data	Depositante	Valor
12/01/2017	YIELD FINANCIAL SERVICES S/A	6.358.000,00
Conta	Histórico	Valor
VITOL INC	AVISO EM 12/01 PG CAMBIO VITOL E INC	6.358.000,00

Depósito na conta DAX OIL		
Data	Depositante	Valor
12/01/2017	YIELD FINANCIAL SERVICES S/A	6.365.000,00
Conta	Histórico	Valor
VITOL INC	AVISO EM 12/01 PG CAMBIO VITOL E INC	6.365.000,00

Depósito na conta DAX OIL		
Data	Depositante	Valor
12/01/2017	YIELD FINANCIAL SERVICES S/A	6.385.000,00
Conta	Histórico	Valor
VITOL INC	AVISO EM 12/01 PG CAMBIO VITOL E INC	6.385.000,00

Depósito na conta DAX OIL		
Data	Depositante	Valor
12/01/2017	YIELD FINANCIAL SERVICES S/A	6.386.000,00
Conta	Histórico	Valor
VITOL INC	AVISO EM 12/01 PG CAMBIO VITOL E INC	6.386.000,00

Depósito na conta DAX OIL		
Data	Depositante	Valor
12/01/2017	YIELD FINANCIAL SERVICES S/A	6.406.000,00
Conta	Histórico	Valor
VITOL INC	AVISO EM 12/01 PG CAMBIO VITOL E INC	6.406.000,00

Depósito na conta DAX OIL		
Data	Depositante	Valor
13/01/2017	YIELD FINANCIAL SERVICES S/A	3.995.500,87
Conta	Histórico	Valor
VITOL INC	AVISO EM 13/01 PG CAMBIO VITOL E INC	3.995.500,87

Depósito na conta DAX OIL		
Data	Depositante	Valor
27/01/2017	YIELD FINANCIAL SERVICES S/A	30,00
Conta	Histórico	Valor
VITOL INC	DESPESAS BANCARIAS	30,00

Depósito na conta DAX OIL		
Data	Depositante	Valor
27/01/2017	YIELD FINANCIAL SERVICES S/A	12.603.515,89
Conta	Histórico	Valor
AZ Solutio	AVISO EM 27/01 PG AZ SOLUTION P/DESEMPARACO	11.677.886,37
	AVISO EM 27/01 PG AZ SOLUTION	925.629,52
Total		12.603.515,89

Destinação:

Após o desembaraço da mercadoria, a empresa DAX OIL emitiu uma Nota Fiscal de entrada e, no mesmo dia, emitiu uma Nota Fiscal de venda para MANGUINHOS, conforme tabela a seguir:

Dia da Emissão	Número da Nota	Operação	Descrição da Mercadoria/Serviço	Nome do Participante	Quantidade na Unidade Estatística
02/02/2017	28699	Entrada	OUTRAS NAFTAS	VITOL INC	45.307,07
02/02/2017	28703	Venda	OUTRAS NAFTAS	REFINARIA DE PETROLEOS DE MANGUINHOS SA	45.307,07

➤ DI 17/0503791-9:**Descrição:**

NAFTA, A GRANEL: MISTURA DE HIDROCARBONETOS LÍQUIDOS INFLAMÁVEIS ORIUNDOS DA DESTILAÇÃO DO PETRÓLEO OU DO ALCATRÃO DE HULHA, COM TEMPERATURA DE EBULIÇÃO NORMALMENTE COMPREENDIDA ENTRE 30oC E 250oC E COMPOSTA DE HIDROCARBONETOS QUE APRESENTAM ENTRE 5 E 12 ÁTOMOS DE CARBONO. A NAFTA É UTILIZADA PRINCIPALMENTE COMO MATÉRIA PRIMA PARA A PRODUÇÃO DE SOLVENTES E/OU CORRENTES DIVERSAS DE HIDROCARBONETOS, SENDO UTILIZADA COMO DILUENTE DE PETRÓLEO PESADOS NA INDÚSTRIA DE REFINO E DEMAIS PROCESSAMENTOS CARACTERÍSTICOS DA ATIVIDADE.

FORMA FÍSICA: LÍQUIDO.

NÚMERO ONU: 1268.

CLASSE DE RISCO: 3.

ASPECTO FÍSICO: LÍQUIDO LÍMPIDO, VOLÁTIL E DE ODOR CARACTERÍSTICO.

Pagamentos:

Depósito na conta DAX OIL		
Data	Depositante	Valor
27/03/2017	YIELD FINANCIAL SERVICES S/A	52.134.879,57
Despesas		
Conta	Histórico	Valor
VITOL INC	AVISO EM 27/03 PG CAMBIO VITOL INC	27.015.679,57
		25.119.200,00
Total		52.134.879,57

Depósito na conta DAX OIL		
Data	Depositante	Valor
28/03/2017	YIELD FINANCIAL SERVICES S/A	11.508.483,50
Despesas		
Conta	Histórico	Valor
AZ Solutio Comercio Internacional Ltda*	AVISO EM 28/03 PG AZ SOLUTION	11.508.478,50
	AVISO EM 28/03 PG TAR BANCARIA	5,00
Total		11.508.483,50

*Detalhamento das despesas AZ Solution			
Data	Conta	Histórico	Valor
31/03/2017	IRRF TERCEIROS	VL. REF IR RETIDO S/NF AZ SOLUTION	-2.511,24
31/03/2017	PIS/COFINS/CSL COD 5952	VL. REF PIS/COFINS/CSLL RETIDO S/NF 7009 AZ SOLUTION	-7.784,84
31/03/2017	COFINS IMPORTACAO	AVISO EM 31/03 PG COFINS IMPORTACAO - SISCOMEX PGTO EFET P/AZ SOLUTION	5.015.333,36
31/03/2017	CIDE COMBUSTIVEIS IMPORTACAO	AVISO EM 31/03 PG CIDE IMPORTACAO - PAGTO EFET P/AZ SOLUTION	4.540.432,30
31/03/2017	PIS IMPORTACAO	AVISO EM 31/03 PG PIS IMPORTACAO - SISCOMEX PGTO EFET P/AZ SOLUTION	1.091.419,69
31/03/2017	DESPESAS COM IMPORTACAO	AVISO EM 31/03 PG AFRMM ADC FRETE RENOV MARINHA MERCANTE - PGTO EFET P/AZ SOLUTION	666.499,92
31/03/2017	DESPESAS COM IMPORTACAO	AVISO EM 31/03 PG DESP C/PROC ADM - PGTO EFET P/AZ SOLUTION	50.306,00

31/03/2017	IMPOSTOS E TAXAS	AVISO EM 31/03 PG SDAS SIND DOS DESP ADUANEIROS - PGTO EFET P/AZ SOLUTION	28.300,00
31/03/2017	DESPESAS BANCARIAS	AVISO EM 31/03 PG TAXA SISCOMEX - PAGTO EFET P/AZ SOLUTION	214,50
31/03/2017	PRESTACAO SERVICO P.JURDICA	VL. SERVICOS DEMO N 07009 AZ SOLUTION	167.416,00
02/05/2017	AZ Solutio Comercio Internacional Ltda	VL. REF TRANSF P/AZ SOLUTION	-41.147,19
Total			11.508.478,50

Destinação:

Após o desembaraço da mercadoria, a empresa DAX OIL emitiu uma Nota Fiscal de entrada e, no mesmo dia, emitiu uma Nota Fiscal de venda para MANGUINHOS, conforme tabela a seguir:

Dia da Emissão	Número da Nota	Operação	Descrição da Mercadoria/Serviço	Nome do Participante	Quantidade na Unidade Estatística
31/03/2017	29103	Entrada	OUTRAS NAFTAS	VITOL INC	45.404,32
31/03/2017	29111	Venda	OUTRAS NAFTAS	REFINARIA DE PETROLEOS DE MANGUINHOS SA	45.404,32

➤ DI 16/0855377-0:**Descrição:**

ÓLEO BRUTO DE PETRÓLEO A GRANEL, FRAÇÃO DE HIDROCARBONETOS CONDENSADA DURANTE O PROCESSO DE EXTRAÇÃO DE GÁS NATURAL.

NOME COMERCIAL: CONDENSADO DE PETRÓLEO.

FORMA FÍSICA: LIQUIDA - COR: LEVEMENTE AMARELADO - ACASTANHADO

UTILIZAÇÃO: REFINO COM DESTILAÇÃO ATMOSFÉRICA OU A VÁCUO ATRAVÉS DO VAPOR SOB PRESSÃO E FRACIONAMENTO DAS CORRENTES LEVES DO PETRÓLEO.

COMPOSIÇÃO: MISTURA DE HIDROCARBONETOS ALIFÁTICOS E HIDROCARBONETOS AROMÁTICOS, SEM PREDOMINÂNCIA DE CONSTITUINTES AROMÁTICOS, EM PESO, EM RELAÇÃO AOS NÃO AROMÁTICOS.

Pagamentos:

Depósito na conta DAX OIL		
Data	Depositante	Valor
06/06/2016	YIELD FINANCIAL SERVICES S/A	9.357.521,30
Despesas		
Conta	Histórico	Valor
COFINS IMPORTACAO	AVISO EM 06/06 PG COFINS IMPORTACAO - PGTO EFET P/YELD FINANCIAL - MANGUINHOS	7.684.920,72
PIS IMPORTACAO	AVISO EM 06/06 PG PIS IMPORTACAO - PGTO EFET P/YELD FINANCIAL - MANGUINHOS	1.672.366,17
DESPESAS COM IMPORTACAO	AVISO EM 06/06 PG TAR BANCARIA	214,41
Total		9.357.501,30

Depósito na conta DAX OIL		
Data	Depositante	Valor
07/06/2016	YIELD FINANCIAL SERVICES S/A	2.546.946,97
Despesas		
Conta	Histórico	Valor
RAYON ENERGY LP	AVISO EM 07/06 PAGTO ADIANT. DESP. IMPORTACAO RAYON ENERGY	2.524.402,31
COFINS IMPORTACAO	AVISO EM 07/06 PAGTO DARF COFINS IMPORTACAO	18.503,08
PIS IMPORTACAO	AVISO EM 07/06 PAGTO DARF PIS IMPORTACAO	4.026,58
DESPESAS BANCARIAS	AVISO EM 07/06 PG TAR BANCARIA	15,00
Total		2.546.946,97

Depósito na conta DAX OIL		
Data	Depositante	Valor
06/07/2016	YIELD FINANCIAL SERVICES S/A	138.680,25

Despesas		
Conta	Histórico	Valor
DESPESAS COM IMPORTACAO	AVISO EM 06/07 PG DEMONST. 04763 E NF 2761 AZ SOLUTION	138.680,25

Depósito na conta DAX OIL		
Data	Depositante	Valor
08/06/2016	YIELD FINANCIAL SERVICES S/A	17.000.000,00

Despesas		
Conta	Histórico	Valor
RAYON ENERGY LP	AVISO EM 08/06 PG CAMBIO RAYON ENERGY	17.000.000,00

Depósito na conta DAX OIL		
Data	Depositante	Valor
09/06/2016	YIELD FINANCIAL SERVICES S/A	23.856.101,78

Despesas		
Conta	Histórico	Valor
RAYON ENERGY LP	AVISO EM 09/06 PG CAMBIO RAYON ENERGY	23.856.101,78

Depósito na conta DAX OIL		
Data	Depositante	Valor
17/06/2016	YIELD FINANCIAL SERVICES S/A	36.409.937,34
Despesas		
Conta	Histórico	Valor
RAYON ENERGY LP	AVISO EM 17/06 PG CAMBIO RAYON ENERGY	35.067.009,20
RAYON ENERGY LP	AVISO EM 17/06 PG NF 1290 GRANEL	1.342.825,00
Total		36.409.834,20

Depósito na conta DAX OIL		
Data	Depositante	Valor
05/07/2016	YIELD FINANCIAL SERVICES S/A	1.524.600,00

Despesas		
Conta	Histórico	Valor
GRANEL QUIMICA LTDA	AVISO EM 05/077 PG NF 1326 GRANEL QUIMICA	1.524.600,00

Depósito na conta DAX OIL		
Data	Depositante	Valor
06/07/2016	YIELD FINANCIAL SERVICES S/A	138.680,25

Despesas		
Conta	Histórico	Valor
DESPESAS COM IMPORTACAO	AVISO EM 06/07 PG DEMONST. 04763 E NF 2761 AZ SOLUTION	138.680,25

Destinação: Para esta Declaração de Importação, a DAX OIL, após o desembaraço, remeteu o produto importado para depósito na empresa GRANEL QUIMICA LTDA, CNPJ 44.983.435/0002-50, depois emitiu uma nova Nota Fiscal em nome de MANGUINHOS para proceder a industrialização por conta e ordem. Após esse procedimento, MANGUINHOS emitiu Notas Fiscais para DAX OIL, como retorno do produto industrializado, e no mesmo dia a DAX OIL emitiu Notas Fiscais de venda para MANGUINHOS. O produto importado seria Óleo Bruto de Petróleo e o constante das Notas Fiscais de retorno de MANGUINHOS para DAX OIL e de venda da DAX OIL para MANGUINHOS seria Nafta Leve e Nafta Pesada.

As tabelas a seguir mostram o fluxo do produto importado desde a importação até a venda para MANGUINHOS.

Importação e Remessa

Dia da Emissão	Nome do Participante	Número da Nota	Operação	Descrição da Mercadoria/Serviço	Quantidade na Unidade Estatística
16/06/2016	RAYON ENERGY LP	27253	Compra	OLEOS BRUTOS DE PETROLEO	48.257,61
16/06/2016	GRANEL QUIMICA LTDA	27254	Remessa	OLEOS BRUTOS DE PETROLEO	48.257,61
20/06/2016	REFINARIA DE PETROLEOS DE MANGUINHOS SA	27289	Remessa	OLEOS BRUTOS DE PETROLEO	48.257,61

Retorno e Venda

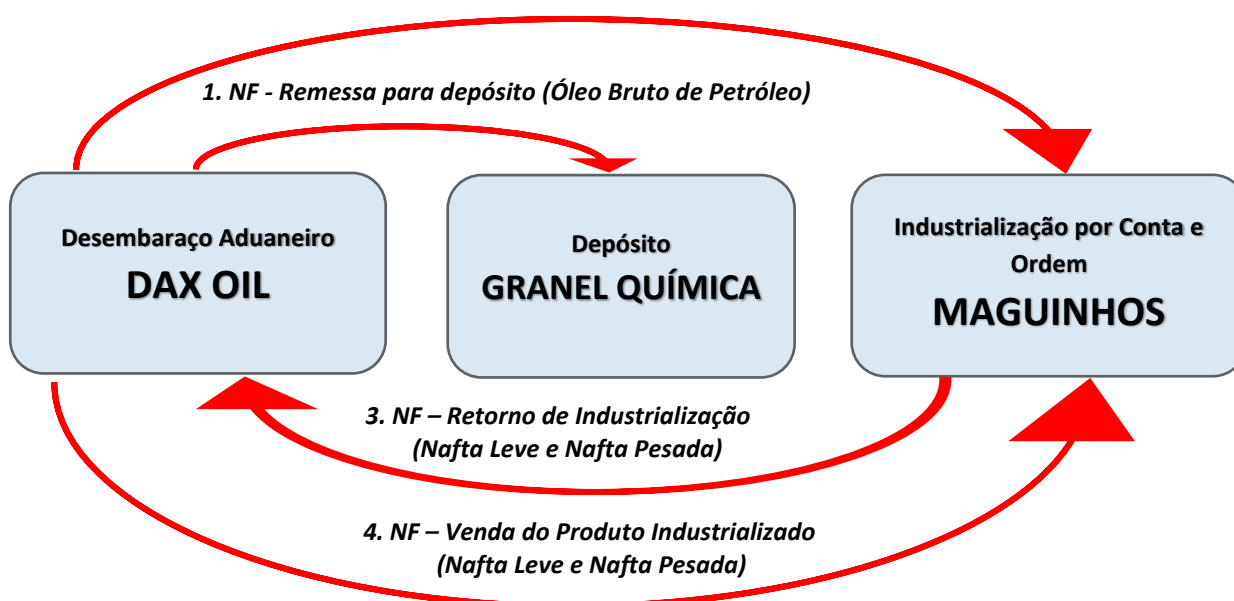
Dia da Emissão	Contribuinte	Número da Nota	Operação	Descrição da Mercadoria/Serviço	Quantidade na Unidade Estatística
29/06/2016	MANGUINHOS	132808	Retorno de mercadoria recebida para industrialização	NAFTA LEVE	373,58
				NAFTA PESADA	6.948,54
29/06/2016	DAX OIL	27361	Venda	NAFTA LEVE N. DA ONU 1268/RISCO33/CLASSE3	373,58
				NAFTA PESADA N. DA ONU1268/RISCO33/CLASSE3.	6.948,54
30/06/2016	MANGUINHOS	132823	Retorno de mercadoria recebida para industrialização	NAFTA LEVE	182,62
				NAFTA PESADA	3.396,63
30/06/2016	DAX OIL	27366	Venda	NAFTA LEVE N. DA ONU 1268/RISCO33/CLASSE3	182,62
				NAFTA PESADA N. DA ONU1268/RISCO33/CLASSE3.	3.396,63
05/07/2016	MANGUINHOS	132930	Retorno de mercadoria recebida para industrialização	NAFTA LEVE	117,24
				NAFTA PESADA	2.180,61
05/07/2016	DAX OIL	27377	Venda	NAFTA LEVE N. DA ONU 1268/RISCO33/CLASSE3	117,24
				NAFTA PESADA N. DA ONU1268/RISCO33/CLASSE3.	2.180,61
07/07/2016	MANGUINHOS	132989	Retorno de mercadoria recebida para industrialização	NAFTA LEVE	237,64
				NAFTA PESADA	4.420,14
07/07/2016	DAX OIL	27384	Venda	NAFTA LEVE N. DA ONU 1268/RISCO33/CLASSE3	237,64
				NAFTA PESADA N. DA ONU1268/RISCO33/CLASSE3.	4.420,14
08/07/2016	MANGUINHOS	133020	Retorno de mercadoria recebida para industrialização	NAFTA LEVE	165,91
				NAFTA PESADA	3.085,86
08/07/2016	DAX OIL	27391	Venda	NAFTA LEVE N. DA ONU 1268/RISCO33/CLASSE3	165,91
				NAFTA PESADA N. DA ONU1268/RISCO33/CLASSE3.	3.085,86
12/07/2016	MANGUINHOS	133084	Retorno de mercadoria recebida para industrialização	NAFTA LEVE	309,57
				NAFTA PESADA	5.757,98
12/07/2016	DAX OIL	27415	Venda	NAFTA LEVE N. DA ONU 1268/RISCO33/CLASSE3	309,57
				NAFTA PESADA N. DA ONU1268/RISCO33/CLASSE3.	5.757,98
14/07/2016	MANGUINHOS	133145	Retorno de mercadoria recebida para industrialização	NAFTA LEVE	78,3
				NAFTA PESADA	1.456,29

14/07/2016	DAX OIL	27429	Venda	NAFTA LEVE N. DA ONU 1268/RISCO33/CLASSE3	78,3
				NAFTA PESADA N. DA ONU1268/RISCO33/CLASSE3.	1.456,29
20/07/2016	MANGUINHOS	133264	Retorno de mercadoria recebida para industrialização	NAFTA LEVE	444,42
				NAFTA PESADA	8.266,17
20/07/2016	DAX OIL	27452	Venda	NAFTA LEVE N. DA ONU 1268/RISCO33/CLASSE3	444,42
				NAFTA PESADA N. DA ONU1268/RISCO33/CLASSE3.	8.266,17
29/07/2016	MANGUINHOS	133470	Retorno de mercadoria recebida para industrialização	NAFTA LEVE	503,62
				NAFTA PESADA	9.367,36
29/07/2016	DAX OIL	27564	Venda	NAFTA LEVE N. DA ONU 1268/RISCO33/CLASSE3	503,62
				NAFTA PESADA N. DA ONU1268/RISCO33/CLASSE3.	9.367,36
29/07/2016	MANGUINHOS	133476	Retorno de mercadoria recebida para industrialização	OUTRAS NAFTA	965,15
03/10/2016	DAX OIL	28019	PERDA	OUTRAS NAFTA	965,15

Visualizando a operação descrita pela Fiscalização com relação à DI 16/0855377-0, constata-se que a movimentação da mercadoria após o desembaraço confirmou as informações previamente prestadas pela Importadora na consulta realizada perante a Secretaria de Fazenda do Estado da Bahia, bem como confessadas pela defesa.

Vejamos:

2. NF - Remessa para Industrialização por Conta e Ordem (Óleo Bruto de Petróleo)



Como bem observado pelo ilustre julgador de primeira instância, “a operação em epígrafe revela-se, no mínimo, interessante: 1) o importador traz uma mercadoria do exterior para o adquirente, com recursos e por conta deste; 2) manda esta para o próprio adquirente para este proceder com seu beneficiamento; 3) recebe a mercadoria de volta do adquirente e, finalmente, 4) vende a mercadoria ao adquirente, que já havia pago anteriormente por ela.”

E, como igualmente mencionado no r. voto condutor do acórdão recorrido, as empresas entraram em contradição sobre as transações financeiras. Vejamos o excerto abaixo reproduzido:

Ambas as impugnantes reconhecem a ocorrência de tais transações financeiras, contudo, abordam a matéria sob prismas distintos. A DAX OIL defende que os recursos eram, de fato, da REFINARIA MANGUINHOS (fl.2.722):

“38. De fato, não se nega que os recursos utilizados nas operações foram decorrentes de contratos legítimos de antecipação de recebíveis, tendo a YELD, na condição de gestora do caixa da Refinaria de Manguinhos, antecipado tais valores que seriam devidos no momento da venda futura das mercadorias importadas, tudo dentro de uma normalidade contratual.”.

A REFINARIA MANGUINHOS, por seu turno, nega tal fato, argüindo que não existe comprovação de que os recursos eram de sua alçada (fl.2.631):

“49. E ainda que isto pudesse ser verdade, a real adquirente das mercadorias deveria ter sido considerada a YIELD, e nunca a Impugnante, que não possui qualquer relação com os depósitos realizados na conta bancária da DAX.

50. Soma-se a isso o fato de que não há demonstração de que os recursos antecipados pela YIELD e depositados na conta da DAX são de origem da Impugnante. Faz-se necessária as evidências concretas de que a YIELD agia a mando da ora Impugnante repassando os recursos para a DAX OIL, configurando a triangulação das movimentações financeiras (follow the money).

51. Corolário dessa insuficiência probatória é a constatação de que a empresa YIELD atuou como prestadora de serviços financeiros para DAX OIL. O fato de que há um contrato de gestão de fluxo de caixa entre a Impugnante e a YIELD é uma situação distinta e autônoma.” Essa duplicidade de versões revela-se, no mínimo, contraditória.

Ao descortinarmos os pagamentos/transferências realizados, de acordo com os demonstrativos exibidos pela Fiscalização às fls.17/23, podemos observar que os recolhimentos dos tributos devidos, despesas e custos de importação (inclusive com empresa de despachantes aduaneiros), além dos próprios contratos de câmbio para aquisição dos produtos no exterior, eram custeados pela YIELD FINANCIAL SERVICES S/A.

Esses apontamentos são, ao nosso ver, prova robusta e insofismável de que as mercadorias importadas realmente eram destinadas à REFINARIA MANGUINHOS.

Resta evidente que estamos diante de operações de importação realizadas mediante interposição fraudulenta de terceiros, uma vez que, embora a DAX OIL tenha registrado as Declarações de Importação como adquirente direta das mercadorias, na verdade tais operações eram previamente acordadas entre as partes, sendo a REFINARIA MANGUINHOS a real adquirente, que sustentou as aquisições e para quem todas as mercadorias seriam destinadas, o que foi

ocultado do controle aduaneiro, em desacordo com a legislação incidente sobre a importação na modalidade por conta e ordem, acima já tratada.

Cumpre igualmente salientar que a Importadora DAX OIL sustenta ter demonstrado:

- a) Possui estrutura operacional regular (ativos, funcionários, sede etc.);
- b) Há plena autonomia societária entre a Dax Oil S/A e a Refinaria de Manguinhos;
- c) Em que pese as falhas na DI, foram informados às autoridades competentes (ANP, RFB e SEFAZ/BA) os detalhes das importações, não havendo qualquer interesse de ocultação de Manguinhos;
- d) Houve regularidade tributária das operações;
- e) Houve regularidade contratual das operações;
- f) Houve margem de lucro nas operações, não havendo falar-se em simulação.

E o Parecer Jurídico anexado aos autos conclui que:

Por todo o exposto, concluímos que o simples fato de o importador (acusado de ser o terceiro interposto), em todas ou em parte de suas importações, não ter armazenado as mercadorias, não constitui prova (ou mesmo indício) para a caracterização da operação como importação indireta. Do mesmo modo, o fato de uma empresa armazenar mercadorias importadas não é circunstância relevante para caracterizar uma importação como direta. Assim, tem-se, s.m.j., que a armazenagem dos bens importados é circunstância absolutamente irrelevante para enquadrar uma operação como importação direta ou indireta.

Ainda que assim não fosse, foi possível verificar, pela petição juntada aos autos do processo administrativo, por parte da DAX OIL, pessoa jurídica acusada de ser a interposta, que ela possui (ou possuía) relação jurídica direta com a pessoa jurídica GRANEL QUÍMICA LTDA., onde as mercadorias teriam sido armazenadas, de acordo com a acusação fiscal – vide item 74 do documento juntado à fl. 2736 e notas fiscais juntada às fls. 2929/2931.

Ocorre que não está em análise neste litígio a capacidade financeira e/ou operacional da importadora, mas a forma como ocorreram as operações de importação perante o controle aduaneiro.

Outrossim, concluiu o ilustre Parecerista que *“embora esta tenha sido a premissa adotada pela fiscalização, somos do entendimento de que o tipo infracional da ocultação resta caracterizado apenas quando se verificar a ocorrência de fraude e simulação. Ausentes tais elementos subjetivos, eventual reenquadramento da importação, de direta para indireta, deverá ser considerado como mero erro/omissão no preenchimento da Declaração de Importação, o que sujeita o infrator a multas pecuniárias que variam de 1,5% a 3% do valor das operações (conforme artigo 57, III, da Medida Provisória 2.158-35/2001).”*

Igualmente alega a Recorrente DAX OIL que o presente caso se trata do que a doutrina vem denominando de ocultação inocente, infração de menor gravidade, incapaz de atrair a aplicação da pena de perdimento ou da multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas.

Com a devida *vênia*, não há que se falar em “culpa” ou “ocultação inocente” no presente caso, uma vez que não estão presentes atos praticados mediante negligência, imprudência ou imperícia, passíveis de justificar conduta culposa das partes.

Apenas para demonstrar que resta evidente o intuito doloso dos envolvidos nas operações, supõe-se que a Importadora tivesse firmado um Contrato de Prestação de Serviços de Importação com a real adquirente e, no momento do registro da Declaração de Importação, o realizasse na modalidade direta, sem o conhecimento da Contratante/Real Adquirente. Nesta hipótese, ainda que partindo de uma forçosa premissa de negligência sobre a necessária conferência da forma como as operações ocorreram, poder-se-ia pensar na possibilidade de um ato culposos da adquirente, que deixou de zelar pela conferência dos documentos que efetivaram a operação contratada.

Todavia, não é o caso em análise, uma vez que, desde o procedimento fiscal, a Recorrente vem insistindo tratar-se de operação realizada no mercado interno, inclusive sustentando tal afirmação nas peças de Impugnação e Recurso Voluntário.

Ademais, igualmente corrobora com a acusação de interposição fraudulenta o fato de a Habilitação para Operar no Comércio Exterior da Recorrente ter sido deferida somente em 15/03/2017 (fls. 2707), sendo a última operação por meio da DAX OIL realizada em 28/03/2017, através do desembaraço da Declaração de Importação nº 17/0503791-9.

Inclusive, a Importadora confirmou em sua defesa que as três importações objeto do lançamento foram as únicas relações comerciais mantidas com a Manguinhos.

Portanto, não se trata de *“mero recebimento antecipado de valores não se enquadra na hipótese legal de presunção de interposição fraudulenta”*, como afirma a Recorrente DAX OIL, mas sim de inequívoco conhecimento prévio de que a mercadoria importada seria entregue à real adquirente, qual seja, Refinaria Manguinhos.

Não se trata, igualmente, de acusação de *“relação de interdependência entre as empresas destinadas ao cometimento de fraudes no âmbito do comércio exterior”*, como pretende fazer crer a Importadora.

Como já mencionado neste voto, reitero que interposta pessoa é o terceiro que se faz representar por outro em uma operação de importação/exportação, com a intenção deliberada de causar dano ao Erário mediante fraude e simulação.

A figura da simulação é prevista através do artigo 167, parágrafo 1º, inciso I do Código Civil com o seguinte texto:

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

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

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

III - os instrumentos particulares forem ante datados, ou pós-datados.

Na seara da tributação, para configurar simulação que legitime a desconconsideração do negócio jurídico, faz necessário a existência de **(i)** conluio entre as partes; **(ii)** divergência entre a real vontade das partes e o negócio por elas declarado; e **(iii)** intenção de lograr o Fisco.

Dos fatos acima demonstrados, restam configuradas as três situações, considerando que: **(i)** houve conluio entre as partes, uma vez que a Importadora e Adquirente negociaram previamente a aquisição das mercadorias e concordaram com a forma como tais operações foram realizadas, inclusive mediante pagamento por intermédio de terceiro contratado (YIELD FINANCIAL SERVICES S/A); **(ii)** houve flagrante divergência entre a realidade das operações e as declarações prestadas perante o Controle Aduaneiro, como acima já mencionado; e **(iii)** houve a intenção de lograr o Fisco, a partir do momento em que a DAX OIL foi apenas intermediadora das operações, cujo real beneficiário foi a empresa MANGUINHOS, destinatária das notas fiscais de venda, verdadeira compradora das mercadorias importadas, permanecendo a real adquirente oculta até que ocorreu a fiscalizações por meio do procedimento especial.

Como ensina o ilustre Doutrinador Paulo de Barros Carvalho¹⁰:

"Os atos tendentes a ocultar ocorrência de fato jurídico tributário configuram operações simuladas, pois não obstante a intenção consista na prática do fato que acarretará o nascimento da obrigação de pagar tributo, este, ao ser concretizado, é mascarado para que aparente algo diverso do que realmente é".

Por sua vez, a fraude está prevista nos artigos 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, com o seguinte texto:

Art. 71. **Sonegação** é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

– da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

– das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. **Fraude** é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Derivação e Positivização no Direito Tributário. Vol. 1. São Paulo: Editora Noeses, 2013, p. 80.

principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. **Conluio** é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Dos dispositivos legais acima invocados, constata-se imprescindível que a fraude tributária seja realizada mediante conduta dolosa, visando esconder, modificar ou excluir o fato jurídico tributário, legitimando que a Autoridade Administrativa desconsidere negócios jurídicos que visem ludibriar o controle aduaneiro e, portanto, o interesse público que deve ser resguardado pelo Auditor Fiscal, nos termos previstos pelo artigo 37, *caput* da Constituição Federal¹¹ e artigo 2º da Lei nº 9.784/99¹².

Desse modo, o dano ao Erário (art. 23, inc. V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976), ainda que não estivesse configurado um efetivo prejuízo aos cofres da União (o que não é o caso!), deu-se em razão da burla ao controle aduaneiro.

Portanto, restando configurada a interposição fraudulenta nas operações de importação realizadas mediante simulação entre as partes, está correto o auto de infração lavrado para cobrança da multa de 100% do valor aduaneiro, na forma prevista pelo artigo 23, inciso V, § 3º do Decreto-Lei nº 1.455/1976, motivo pelo qual deve ser mantida a decisão recorrida.

Por sua vez, igualmente afastado o argumento subsidiário da Recorrente Refinaria de Petróleos Manguinhos S/A, para que a multa prevista no art. 23, V da DL 1455/76 (convertida na aplicação de multa de 100% sob o valor das mercadorias) seja substituída pela multa de 1% (um por cento) sobre o valor das mercadorias, na forma do art. 711, III do Regulamento Aduaneiro, ante a inexistência da demonstração de dolo, fraude ou simulação.

Considerando as razões acima, não que se falar em ausência de dolo, fraude ou simulação no presente caso. Do contrário, seria o auto de infração cancelado.

E, diante da interposição fraudulenta configurada e comprovada neste litígio, está correta a conclusão do ilustre julgador *a quo* ao salientar que a autoridade administrativa não pode usurpar a competência do legislador para substituir o juízo de proporcionalidade por ele exercido, com o fim de deixar de aplicar uma penalidade expressamente prevista na legislação, substituí-la por outra sem literal previsão para tanto ou alterar o montante (valor ou percentual) da sanção definido na lei.

Por fim, igualmente considerando as razões acima demonstradas, deve ser mantida a autuação sobre a Importadora DAX OIL REFINO, uma vez que concorreu para a infração identificada pelo Auditor Fiscal, restando inequívoco o conhecimento sobre os atos eivados de dolo, mediante simulação, aquiescendo e operacionalizando as importações de forma a burlar o

¹¹ Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

¹² Art.2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

controle aduaneiro e, assim, configurando a sua efetiva participação na condição de responsável solidária, motivo pelo qual impõe-se a manutenção no polo passivo desta ação fiscal.

Cumprido esclarecer que a autuação da Importadora para aplicação da multa 10% sobre o valor das operações por cessão de nome, na forma prevista pelo artigo 33 da Lei 11.488/2007, não impede a incidência da multa objeto desta autuação, nos termos da Súmula CARF nº 155, de aplicação obrigatória por esta relatora, e que assim prevê:

Súmula CARF nº 155

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em 03/09/2019

A multa prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/07 não se confunde com a pena de perdimento do art. 23, inciso V, do Decreto Lei nº 1.455/76, o que afasta a aplicação da retroatividade benigna definida no art. 106, II, "c", do Código Tributário Nacional.

Com isso, estão corretas a autuação e a decisão recorrida, motivo pelo qual devem ser integralmente mantidas.

5. Dispositivo

Ante o exposto, conheço dos Recursos Voluntários para rejeitar a preliminar de nulidade do Auto de Infração e, no mérito, negar-lhes provimento.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos