



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15165.720019/2022-84
ACÓRDÃO	3402-012.795 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PROINOX BRASIL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 20/04/2021

AUTO DE INFRAÇÃO. REQUISITOS. MOTIVAÇÃO. TIPIFICAÇÃO. AUSÊNCIA DE NULIDADE.

Cumpridos os requisitos dispostos no art. 10 do Decreto n.º 70.235/72, e não havendo a ocorrência de qualquer das circunstâncias previstas no art. 59 do mesmo diploma legal, não há que se falar em nulidade do Auto de Infração.

Assunto: Obrigações Acessórias

Data do fato gerador: 20/04/2021

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).

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS NA IMPORTAÇÃO. VINCULAÇÃO SOCIETÁRIA. ELEMENTOS ADICIONAIS. CONFIGURAÇÃO.

A mera vinculação societária entre empresas ou a adoção de modelo negocial voltado à especialização de atividades, isoladamente considerados, não são suficientes para caracterizar interposição fraudulenta. Todavia, quando associados a cláusulas contratuais de neutralidade econômica, dependência financeira substancial, ausência de

autonomia decisória e dissociação entre a forma jurídica adotada e a realidade econômica das operações, tais elementos evidenciam a utilização deliberada de pessoa jurídica interposta com o objetivo de ocultar o real adquirente das mercadorias importadas, restando configurada a infração prevista na legislação aduaneira.

PENA DE PERDIMENTO. MERCADORIA NÃO LOCALIZADA. CONVERSÃO EM MULTA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA COMPROVADA. ART. 23, INCISO V, DO DECRETO-LEI Nº 1.455/1976. FRAUDE E SIMULAÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO ATENDIDO.

A interposição fraudulenta caracteriza-se pela ocultação do sujeito passivo da operação de importação mediante fraude ou simulação. Demonstrada, pela Fiscalização, a instrumentalização da pessoa jurídica formalmente indicada como importadora, com base em conjunto probatório consistente e convergente, resta atendido o ônus probatório quanto à ocorrência da infração. Na hipótese de não localização das mercadorias, é legítima a conversão da pena de perdimento em multa equivalente ao valor aduaneiro, nos termos da legislação aplicável, impondo-se a manutenção da autuação.

IMPORTAÇÃO. MULTA POR ACOBERTAMENTO DE INTERVENIENTE. MULTA SUBSTITUTIVA DO PERDIMENTO. BIS IN IDEM. INEXISTÊNCIA.

A penalidade prevista no art. 33 da Lei no 11.488/2007, por acobertamento de reais intervenientes ou beneficiários em operações de importação, não prejudica a aplicação da pena de perdimento às mercadorias relativas à operação.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Data do fato gerador: 20/04/2021

NÃO APLICAÇÃO DA SC COSIT nº 158/2021 (ENCOMENDANTE DO ENCOMENDANTE) EM CASO DE FRAUDE COMPROVADA.

A Solução de Consulta COSIT nº 158/2021 visa conferir segurança jurídica a modelos de negócios que utilizam a figura do "encomendante do encomendante", desde que as transações sejam legítimas e autênticas. Comprovada a simulação, o esvaziamento fático da importadora e a instrumentalização para ocultar o real adquirente, o caso se enquadra na ressalva da própria COSIT nº 158/2021, a qual expressamente não ilide a infração de ocultação "mediante fraude, simulação ou interposição fraudulenta.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado nos seguintes termos: **(i)** por voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário no que diz respeito à aplicação da multa substitutiva à penalidade de perdimento, vencidas as conselheiras Cynthia Elena de Campos (relatora), Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta e Mariel Orsi Gameiro, que davam provimento ao Recurso Voluntário para cancelar o Auto de Infração; **(ii)** por maioria de votos, em manter a responsabilidade solidária da Multilaser, vencida a conselheira Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, que afastava a responsabilidade solidária da Multilaser; **(iii)** por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário no que diz respeito à substituição da multa de 100% do valor aduaneiro pela multa de 1% do valor aduaneiro. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro José Assis Ferraz Neto. A conselheira Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta manifestou a intenção de apresentar declaração de voto. A Conselheira Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta não apresentou declaração de voto, motivo pelo qual considera-se não formulada, nos termos do art. 114, §7º, do RIFCARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.364, de 21 de dezembro de 2023.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos – Relatora

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente

Assinado Digitalmente

José de Assis Ferraz Neto – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Anselmo Messias Ferraz Alves, Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, José de Assis Ferraz Neto, Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos e Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o **Acórdão nº 103-010.634**, proferido pela 7ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal 03 que, por unanimidade de votos, preliminarmente, rejeitou a arguição de nulidade e, no mérito, julgou improcedentes as impugnações, mantendo o lançamento de ofício.

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

Trata o presente processo de impugnações contra o Auto de Infração de fls. 02-240, por meio do qual foi formalizada a exigência de multa no valor de R\$ 943.584,53, prevista no art. 23, inciso V, § 3º, do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, com redação dada pelas Leis no 10.637, de 2002, e nº 12.350, de 2010.

Passa-se a relatar as informações contidas no Termo de Verificação Fiscal, de fls. 07-240. De acordo como citado documento, em 20/04/2021, foi registrada a Declaração de Importação (DI) nº 21/0758902-9, tendo sido parametrizada em canal cinza de conferência aduaneira, com base no art. 21, inciso IV, da Instrução Normativa (IN) SRF nº 680, de 02 de outubro de 2006.

Com fundamento na IN RFB nº 1.986, de outubro de 2020, que dispõe do procedimento de fiscalização utilizado no combate às fraudes aduaneiras, foi iniciada fiscalização sobre a empresa Proinox BRASIL LTDA. (CNPJ 11.312.361/0002-70), doravante denominada apenas Proinox, ocasião em que foi retida a carga da referida DI.

De acordo com o relato, as suspeitas iniciais que embasaram a abertura do procedimento fiscalizatório podem ser assim resumidas:

- a matriz da empresa Proinox funciona no mesmo endereço da matriz da empresa Multilaser INDUSTRIAL S.A. (CNPJ 59.717.553/0001-02);
- após a aquisição da empresa Proinox pela empresa Multilaser, aquela deixou de operar por conta e ordem de terceiros, passando a atuar exclusivamente como importadora por conta própria;
- desde a aquisição pela empresa Multilaser, as cargas então importadas foram vendidas exclusivamente à citada empresa;
- a empresa Proinox não possuía recursos humanos para operar;
- os recolhimentos de tributos realizados pela empresa Proinox no mercado interno eram ínfimos.

A fiscalização intimou a empresa Proinox a prestar esclarecimentos a respeito de suas operações. Após a apresentação de respostas incompletas, reintimações, pedidos de prorrogação de prazo, esclarecimentos a respeito de questionamentos de legalidade, a intimação inicial foi, finalmente, respondida.

Com base nas informações obtidas, bem como do resultado da diligência realizada na filial da empresa, a autoridade fazendária informou à fiscalizada sobre a ampliação do procedimento fiscal, comunicando-a de que estavam submetidas à fiscalização todas as operações de importação por ela realizadas, desde 01/04/2019, data em que foi oficializada a aquisição do empreendimento pela empresa Multilaser Industrial S.A. (18ª Alteração Contratual registrada na JUCESP em 01/04/2019).

Novo Termo de Intimação Fiscal foi emitido, por meio do qual a fiscalização demandou maiores esclarecimentos. Em 03/09/2021, o contribuinte interpôs Mandado de Segurança (MS nº 5060412-71.2021.4.04.7000 - 6ª Vara Federal de Curitiba/PR) e requereu administrativamente a suspensão da entrega de documentos exigidos pela intimação até o trânsito em julgado do citado remédio constitucional. A fiscalização indeferiu o pleito.

Haja vista o pedido liminar de suspensão dos efeitos da citada intimação ter sido indeferido pela autoridade judicial, a fiscalização reintimou a empresa para que apresentasse os esclarecimentos e documentos que haviam sido demandados. A empresa respondeu ao Termo de Intimação, mas não apresentou nenhum dos documentos demandados.

A fiscalização traz dados sobre a empresa Multilaser Industrial S.A., doravante nomeada apenas de Multilaser, sócia majoritária da empresa Proinox (participação de 99,9%), informando que, ao abrir seu capital na bolsa de valores brasileira (B3), divulgou ao público seu o Prospecto Definitivo de Oferta Pública de Distribuição de Ações Ordinárias (IPO), o qual oferece uma visão geral da operação da empresa e de seus negócios. Do citado documento, o relatório fiscal destaca o organograma do grupo no qual pode-se vislumbrar a menção da empresa Proinox (fl. 14).

Dentre as marcas de produtos citadas no referido prospecto, as quais se subdividem em quatro grandes segmentos, a fiscalização menciona a existência da marca “Multikids”, pertencente ao segmento “Crianças e Esportes”, ressaltando que a citada marca foi declarada na descrição detalhada da mercadoria importada por meio da DI nº 21/0758902-9, registrada pela Proinox (fl. 16).

Com base nas informações que a empresa Multilaser disponibilizou ao mercado, a autoridade aduaneira informa também que:

- a depender da viabilidade tecnológica e financeira, a empresa detém a flexibilidade de importar ou produzir produtos localmente;
- na hipótese de realização de importação, tendo em vista que cada novo produto é criteriosamente selecionado e testado antes de ser incluído no portfólio da companhia, a empresa conta com profissionais localizados num complexo de testes presente na China, o que lhe permite avaliar os produtos a serem importados antes mesmo de seu envio ao Brasil;
- em caso de existência de demanda, a estrutura operacional da empresa inicia os respectivos processos de fabricação ou importação;

A Multilaser também vende em lojas próprias de e-commerce e, dentre elas, o relatório destaca a loja da Multikids, disponível em <https://www.lojamultikids.com.br/multikids/bonecas/bonecas-bebes> (acessado em 21/10/2021).

Aduz que Multilaser possui uma loja oficial que, aparentemente, agrega os produtos vendidos pelas demais lojas virtuais que possui, citando o site <https://www.multilaser.com.br>. No referido site, a fiscalização constatou produtos semelhantes aos importados pela Proinox Brasil, por meio da DI nº 21/0758902-9.

O autuante informa que a Multilaser possui forte operação internacional, conforme quadro das importações realizadas pela empresa (em 2021 até 13/03):

ANO REGISTRO	QTDE DI	CIF US\$	CIF R\$
2019	1.958	232.807.979,28	913.587.499,60
2020	1.527	204.456.510,24	1.061.846.901,84
2021	464	72.843.626,79	397.007.348,49

Em análise das notas fiscais emitidas pela empresa em 2020, nas quais a descrição do CFOP informado começa com “venda” ou “revenda”, foi identificado um montante superior a R\$ 3,4 bilhões em vendas. Em relação ao recolhimento de tributos relacionados à revenda de mercadorias, constatou-se que, pelo menos de 2019 em diante, a Multilaser não tem recolhido IPI, PIS ou COFINS.

Diante desses dados, a autoridade fiscal entende que:

O fato de a Multilaser não estar recolhendo IPI para os produtos que revende, somado do fato de ter sido compradora exclusiva das mercadorias importadas pela empresa Proinox Brasil nº período compreendido entre 01/01/2020 e 31/04/2021 (tal perfil sofreu alterações após ciência à empresa da abertura de fiscalização), além de outros fatores, conforme será demonstrado ao longo desse Auto, são fatos que apontam para a conclusão de que a empresa Multilaser Industrial S.A seria a real importadora das cargas registradas pela Proinox Brasil.

A Multilaser estaria agindo dessa forma para, dentre outros motivos, se afastar arditosamente da condição de estabelecimento equiparado à industrial, conforme estipula o art. 9º, inciso I e IX, do Regulamento do IPI, diminuindo, ilicitamente, o valor dos tributos que deveria recolher.”

Da comparação com os dados cadastrais, a fiscalização constatou que a matriz da empresa Proinox funciona no mesmo endereço da matriz da empresa Multilaser (Brigadeiro Faria Lima nº 1811, 15º andar), sendo que a Proinox informa estar estabelecida na sala 4, enquanto a Multilaser ocuparia o andar todo. Em conformidade com o aludido Prospecto definitivo de oferta pública de ações, a empresa Proinox é propriedade da Multilaser (participação de 99,99%).

Além da matriz, a empresa Proinox possui uma filial, de CNPJ 11.312.361/0001-90, por meio do qual suas importações costumam ser registradas. Na ocasião do início da fiscalização, a citada filial estava localizada no município de Itajaí. No dia 12/05/2021, essa filial foi objeto de diligência, cujas conclusões são expostas posteriormente. Após a realização da diligência, mais precisamente em 20/08/2021, o endereço da filial foi alterado.

A empresa é administrada pelos srs. Alexandre Ostrowiecki e Eder da Silva Grande, conforme cláusula sexta do contrato social da empresa (18ª Alteração e

Consolidação do Contrato Social). Da comparação com a estrutura societária da Multilaser, a fiscalização constatou que os administradores da Proinox são proprietários da Multilaser (fl. 27).

O ingresso da Multilaser no quadro societário da Proinox ocorreu formalmente em 01/04/2019. Conforme 18ª alteração, assinada em 21/02/2019 e registrada na JUCESP em 01/04/2019, as cotas foram transferidas para a Multilaser e Alexandre Ostrowiecki.

Antes de ser adquirida pela Multilaser, a empresa Proinox operava no comércio exterior conta própria e também como importadora de produtos para outras pessoas jurídicas adquirentes. Entretanto, o servidor fazendário afirma que tal forma de operar se alterou profundamente com a aquisição realizada pela Multilaser, passando então, a empresa, a somente operar realizando importações por conta própria.

Desde a aquisição da Proinox pela Multilaser, aquela funcionou por mais de dois anos sem contar com nenhum funcionário em suas folhas de pagamento, o que, para a fiscalização, é incompatível com o elevado volume de negócios que realizava, salientando que, pós a realização de diligência e dos questionamentos realizados por meio das intimações, a empresa contratou uma funcionária, conforme dados do Cadastro Nacional de Informações Sociais (CNIS).

O relatório de auditoria afirma que os recolhimentos de IRPJ, CSLL e IPI, pela Proinox, são insignificantes e os de PIS e COFINS são baixos, considerando o faturamento da empresa. Já em relação às compras e vendas realizadas, conforme as notas fiscais por ela emitidas, o agente fiscal elaborou o seguinte quadro comparativo:

PROINOX - COMPARATIVO ENTRE COMPRAS E VENDAS EM 2020 E 2021 (ATÉ 15/03)		
Ano da Emissão	Montante das NFs de entrada R\$	Montante das NFs de venda R\$
2020	275.234.592,24	271.121.788,69
2021	299.501.127,90	238.789.456,57

Dos dados acima, a fiscalização ressalta que a empresa tem dispêndios maiores do que as receitas que aufera, fato que sugere a *“necessidade de financiamento por terceiros”*.

Em relação à movimentação financeira da empresa ao longo do ano de 2020, foi elaborado o quadro abaixo, no qual se constata que a movimentação financeira do ano foi significativamente superior ao faturamento:

ANO	Créditos líquidos em c/c	Débitos líquidos em c/c
2020	396.897.178,44	393.082.437,92

Outro dado informando é que, em 2020 e 2021 (até 15/03), a Proinox não foi destinatária de Notas fiscais eletrônicas de venda de mercadorias emitidas por terceiros no mercado interno. Para a fiscalização:

“Tal indicio costuma ser vislumbrado em empresas de fachada, pois em empreendimentos em funcionamento efetivo, sempre há emissão de notas fiscais inerentes à aquisição de artigos de consumo, manutenção de equipamentos, compras para ativo imobilizado etc.”

Não foi localizado um site por meio do qual a empresa divulgue seus serviços ou produtos.

No período compreendido entre 01/01/2020 e 30/04/2021, a empresa Proinox realizou mais de 1.122 importações, as quais custaram aproximadamente 87,9 milhões de dólares (custo de aquisição das mercadorias), conforme tabela abaixo apresentada:

	DIs registradas	Valor CIF em milhões de US\$
2020	599	37,3
2021*	523	50,6

*Até 30/04.

No mesmo período, a mencionada empresa emitiu notas fiscais de venda de produtos que superam a quantia de 670 milhões de reais, tendo a empresa Multilaser sido sua cliente exclusiva.

Após a instauração do procedimento fiscal, autoridade fazendária afirma haver notado uma alteração no perfil de operação da empresa, o que é retratado na fl. 33, onde apresenta o demonstrativo que denomina de *“perfil de emissão de notas fiscais de venda da empresa Proinox em perspectiva mensal”*.

Com base nesses dados, sustenta que, até a abertura da fiscalização, em 28/04/2021, a empresa atuou exclusivamente vendendo para a Multilaser, porém, após os questionamentos das intimações, passou a emitir notas fiscais para outras empresas. Ressalta, outrossim, que a empresa Multilaser é a principal destinatária das cargas importadas pela empresa Proinox, tendo sido responsável pela compra de 1,14 bilhões de reais do total de 1,168 bilhão de reais em notas fiscais emitidas pela Proinox no período compreendido entre 01/2020 e 11/2021 (participação de 97,6% do total).

Expostos esses dados, o relatório de auditoria passa a discorrer sobre os aspectos jurídicos de elisão e evasão fiscal, salientando, com base na doutrina, que na fraude atuam meios ilícitos (falsidade) e, na elisão, a licitude dos meios é *condição sine qua non* de sua realização efetiva.

Nessa digressão, alude às hipóteses excludentes de ilicitude, descritas no art. 188 do Código Civil (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002), ressaltando, que a ilicitude não se limita a condutas contrárias à regra, como a simulação ou fraude, mas pode ser estendida a condutas contrárias a princípios positivados.

Com esteio na jurisprudência administrativa, considera a fraude à lei e o abuso do direito como hipóteses de ilícita evasão fiscal. Menciona também o art. 187 do Código Civil, pelo qual se reprova o abuso do direito que excede os limites impostos por seu fim econômico ou social (desproporcionalidade entre o bem alcançado e o sacrifício de um ou mais dos princípios pertinentes). Ainda sobre abuso de direito, registra que o abuso do direito consiste no uso de um direito de modo contrário à sua finalidade, concluindo que o abuso do direito é um ato ilícito, decorrente de seu exercício irregular, equiparando-se, o abuso de direito e o abuso de formas jurídicas, à hipótese de evasão fiscal (ilícita).

Destaca que a absoluta falta de propósito negocial pode indicar excesso dos limites impostos pelo fim econômico ou social do direito exercido e, em virtude da redação do art. 187 do Código Civil, um propósito negocial completamente desconectado do fim econômico ou social específico do direito exercido, isto é, extrínseco ao negócio, equivaleria à mesma falta, citando, como exemplo, o propósito da economia tributária, sempre extrínseco aos negócios propriamente celebrados.

Salienta que o Código Civil, com as alterações promovidas pela Lei nº 13.874/2019, positivou a finalidade da autonomia patrimonial (parágrafo único do art. 49-A) bem como hipóteses de desconsideração de personalidade jurídica (art. 50). Acrescenta que, de acordo com essa norma, o abuso de personalidade jurídica se caracteriza pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial. Em respeito à finalidade jurídica de uma empresa, o art. 46, I do Código Civil determina que o registro de uma empresa, o que lhe confere existência legal (art. 45), deverá declarar os seus fins.

Ao tratar da confusão patrimonial, afirma que esta ocorre quando determinada pessoa física ou jurídica, detendo direitos de uso, gozo e disposição dos bens da sociedade ostensiva, esconde-se atrás do manto formal dessa pessoa jurídica, com o objetivo de obter vantagens indevidas, não raramente, de ordem tributária.

Recorre à jurisprudência, para identificar alguns critérios de confusão patrimonial, citando, como exemplo, a unidade gerencial, laboral e patrimonial entre empresas de mesmo grupo, coincidência de objetivos sociais, dos sócios, do endereço e dos contratos sociais de duas sociedades. Conclui esse tópico afirmando que o abuso de direito, a fraude à lei e a simulação são hipóteses de evasão fiscal, sempre ilícita.

Em seguida, o relatório aborda os “principais aspectos jurídicos da importação e tributos incidentes”, onde discorre, com fundamento na legislação, sobre as três modalidades de importação, a saber, a importação direta ou própria, importação por conta e ordem e importação por encomenda, aludindo aos tributos incidentes bem como à sujeição passiva.

Na sequência, trata “dos principais aspectos jurídicos atinentes à Interposição Fraudulenta”, assentando que, não raro, parte relevante dos esquemas

fraudulentos e simulatórios engendrados nessa seara almejam o não recolhimento dos tributos internos, incidentes nas demais etapas de comercialização das mercadorias importadas no território brasileiro (faturamento e lucro), destacando-se o não recolhimento do IPI.

Enfatiza que tais ardis nem sempre almejam o não recolhimento dos tributos exigidos na ocasião da nacionalização de produtos estrangeiros (registro das respectivas DIs), mas objetivam a “alteração astuciosa” das consequências jurídicas posteriores à nacionalização. Nesse sentido, aduz:

Nesse diapasão assume especial relevância a quebra da cadeia de recolhimento do IPI ocasionada pela ocultação do real sujeito passivo em operações de importação, em virtude do emprego de fraude, simulação e de pessoas jurídicas que se interpõem fraudulentamente entre o sujeito ativo (União) e o real sujeito passivo, com a intenção de tentar manter este último recôndito das relações obrigacionais tributárias formadas em sede de despacho aduaneiro de importação e posterior comercialização dos produtos importados no mercado interno, visto que esse imposto segue o princípio da não cumulatividade.

Em termos arrecadatórios, ao se ocultar da condição de importador de cargas sujeitas ao IPI, na ocasião em que o sujeito oculto revende tais produtos importados no mercado interno, deixa de fazer o destaque do IPI a ser recolhido e, tendo em vista que deveria agregar a tal base de cálculo o valor de seus custos e margem de lucro, penaliza o erário. Isso sem contar as demais obrigações acessórias que a condição de contribuinte lhe impõe.

Nesse ponto, suscita o art. 23, inciso V, § 1º, do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, afirmando que a ocultação do real adquirente de produtos estrangeiros consiste numa atividade meio, geralmente utilizada para tentar ocultar outras infrações e objetivos visados, como por exemplo: a) na hipótese de lançamento de crédito tributário, o patrimônio do real comprador restaria protegido de execução fiscal; b) crimes como a contrafação, o contrabando ou o descaminho seriam imputados ao importador ostensivo e não ao real importador; c) após o desembaraço aduaneiro as mercadorias poderiam ser introduzidas no mercado interno à margem da legalidade e, conseqüentemente, sem a emissão de notas fiscais e o recolhimento dos tributos internos (IPI, ICMS, PIS/PASEP, COFINS, IRPJ, CSLL, etc.); d) o real importador perderia a condição de contribuinte do IPI por equiparação a estabelecimento industrial; e) “lavagem” ou ocultação de bens, direitos e valores; dentre outros fins.

Invoca ainda o art. 72 da Lei 4.502, de 1964, que conceitua fraude, e expõe os requisitos do negócio simulado: divergência entre declaração e intenção; acordo entre as partes envolvidas; propósito de enganar terceiros.

Com base na doutrina, sustenta que o negócio simulado é aquele que possui uma aparência divergente da realidade, podendo se processar de três formas: a) simulação absoluta, na qual o ato ou negócio simulado aparenta uma existência, que seria ilusória, haja vista que, de fato, não se busca nenhum negócio jurídico, de modo que inexistente outro negócio por trás do negócio aparente; b) simulação

relativa, na qual o ato ou negócio simulado reflete possuir determinada natureza, ilusória, haja vista que o negócio almejado seria distinto do aparente, logo, coexistiriam o negócio verdadeiro que estaria ocultado pelo negócio aparente; e c) simulação por interposição de pessoa, na qual o negócio jurídico seria verdadeiro, contudo, intenta-se encobrir o real contratante.

Ressalta ainda que na simulação os atos não são verdadeiros, são aparentes ou são mentirosos, enquanto na fraude à lei os atos são verdadeiros, embora se destinem a violar a lei, de modo que o fim proibido ou imposto pela lei é alcançado ou evitado. Novamente se reporta à fraude à lei, enfatizando que nela se quer eludir, contornar as palavras da lei, para que não seja aplicada; diferentemente, na simulação em que há violação de lei, não se contorna a disposição legal, mas falseia-se a verdade, mente-se na apresentação dos fatos.

Define, então, a interposição fraudulenta como todo ato em que uma terceira pessoa aparenta ser o responsável por uma operação de comércio exterior pela qual de fato não foi, tendo apenas tentado fazer parecer que seria o seu beneficiário, de modo a interpor-se entre a União (sujeito ativo) e o real sujeito passivo (adquirente), com o objetivo central de ocultar este último das relações obrigacionais tributárias decorrentes.

Em decorrência, assim se expressa:

“[...] a interposição fraudulenta de terceiros, mediante fraude ou simulação, é a ocultação dolosa do sujeito passivo, do real comprador ou do responsável por uma operação de importação, mediante a interpolação de uma pessoa jurídica para que essa figure ostensivamente no polo passivo da obrigação tributária, desonerando juridicamente o real comprador.

A concretização de tal fim se daria pelo registro dos Despachos de Importação indicando como importador ostensivo pessoa jurídica divergente daquela que de fato promoveu a entrada dos produtos em importação no território pátrio.”

Finaliza o tópico, afirmando que, para a interposição fraudulenta mediante fraude ou simulação, cabe a demonstração do ilícito por meio de um conjunto de elementos indiciários que, somados aos fatos apurados, sejam suficientes para comprovar a citada infração.

(...)

Por fim, em tópico final intitulado “DAS CONSEQUÊNCIAS JURÍDICAS”, a autoridade tributária e aduaneira conclui que, tendo sido constatada a ocorrência de ocultação do sujeito passivo e real comprador das cargas em operação de importação, mediante fraude e simulação (interposição fraudulenta de terceiro), infração considerada legalmente como dano ao erário, nos termos do art. 23, inciso V e § 1º, do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, incluído pela Lei nº 10.637, de 2002, é cabível a pena de perdimento das mercadorias amparadas pela DI em causa.

Entretanto, considerando houve entrega antecipada das mercadorias objeto da DI em causa, mediante prestação de garantia, na forma prevista no art. 12 da Instrução Normativa nº 1.986/2020, a Proinox foi intimada a informar o destino dos bens importados, sendo, então, demandada a apresentá-los. Uma vez que a empresa não respondeu a intimação, de acordo com o previsto no parágrafo 3º, do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, foi aplicada a multa equivalente ao valor aduaneiro das respectivas mercadorias.

Ainda em conformidade com o Auto de Infração, o importador ostensivo (Proinox) e o real comprador, sujeito passivo e responsável pela operação da citada carga (Multilaser) respondem conjuntamente pela infração, com base no art. 95, incisos I e IV, do Decreto-Lei nº 37, de 1966, com alterações posteriores.

Em síntese, em processo de auditoria referente à DI nº 21/0758902-9, levantaram indícios que fundamentaram o início do procedimento administrativo.

Concluiu a Fiscalização que a importação realizada pela empresa Proinox, na realidade dos fatos, ocorreu de forma simulada para acobertar a importadora oculta, Multilaser e, portanto, mediante ação dolosa, engendrada para as seguintes finalidades:

- ✓ Obtenção dos benefícios de decisão judicial obtida pela Proinox;
- ✓ Afastamento da empresa Multilaser da condição de equiparado à industrial (redução dos tributos incidentes no mercado interno, via quebra da cadeia do IPI); e
- ✓ Capturar os benefícios de ICMS que o estado de Santa Catarina fornece para empresas situados no Estado

Intimadas do Auto de Infração, as Autuada e Responsável Solidária apresentaram impugnação, cujos argumentos foram detalhados no relatório do acórdão recorrido, abaixo reproduzidos:

Conforme termos de fls. 14152, 14153 e 14157, as empresas Proinox e Multilaser foram cientificadas do Auto de Infração em 31/01/2022 e 08/02/2022, respectivamente. Em 28/02/2022, foi apresentada a impugnação de fls. 14160-14205, em nome de ambas as empresas, a qual, após aludir à tempestividade, expõe as seguintes razões de defesa, em síntese:

- 1) a Multilaser é uma sociedade de capital aberto, do segmento de eletroeletrônicos e informática, que atua na fabricação, importação e comercialização de produtos, gerando cerca de 4.000 empregos diretos e 12.000 indiretos, conforme consta no prospecto da Oferta Pública Inicial de Ações da empresa, tendo conquistado diversas certificações, nacionais e internacionais;
- 2) em 2019, houve a opção negocial por parte dos controladores do Grupo Multilaser de avaliar a possibilidade de segregar as importações de produtos destinados à industrialização das importações envolvendo produtos destinados à

revenda, o que lhe permitiria ter um maior controle sobre as operações, assim como viabilizaria a otimização dos custos atrelados a cada uma das atividades;

3) essa segregação atendia a critérios logísticos, porque os produtos destinados a industrialização seguiam para a planta industrial em Minas Gerais, ao passo que os produtos acabados poderiam ser distribuídos diretamente a partir da região de Itajaí, dispensando uma viagem a Minas Gerais e posterior retorno desses produtos à região sul e ao Estado de São Paulo, grandes centros consumidores;

4) o documento 03 anexo à impugnação contém tabelas de frete rodoviário que demonstram que a logística de distribuição de produtos acabados a partir do Porto de Itajaí representa economia dos valores nelas informados, por contêiner/carreta, nas entregas para Florianópolis, Porto Alegre e Curitiba;

5) o produto importado pela Proinox fica disponível para venda no mínimo 4 dias antes quando comparado à importação feita pela Multilaser (tempo decorrente do envio da carga do Porto de Santos em São Paulo, para desembarço aduaneiro no Porto Seco de Varginha em MG e depois para a Multilaser em Extrema MG), o que é importante para qualquer empresa por significar 4 dias a menos de capital de giro;

6) nessa ocasião, a abertura do capital da Multilaser já era um fato de bastante interesse dos controladores do Grupo e a referida segregação era um dos pilares que orientaria a condução dos negócios, estando, inclusive, mencionada no prospecto da IPO da Multilaser;

7) o Grupo Multilaser passou a buscar no mercado sociedades com histórico de atuação no setor de importações e que poderiam ser adquiridas para passar a concentrar a atividade de importação e revenda de produtos, de modo que, em 01/2019, foram iniciadas as tratativas com os titulares da Proinox, de modo que, em 01/04/2019, houve a aquisição de 100% do capital dessa sociedade;

8) a integração da Proinox à complexa estrutura de negócios da Multilaser não se mostrou ser algo de simples implementação, de modo que a Multilaser passou a avaliar as possíveis alternativas para tanto;

9) a ideia inicial do Grupo era utilizar o ano calendário de 2019 como período de teste – até porque foi acordado entre as partes que o resultado econômico de operações em curso seria transferido aos antigos proprietários - de modo que, a partir de 2020, a referida sociedade seria finalmente integrada ao Grupo Multilaser;

10) no final de dezembro de 2019 houve o advento da pandemia da COVID-19, a qual não apenas demandou a criação de barreiras sanitárias, como também exigiu que as empresas modificassem e remodelassem os seus planos de negócio;

11) a inserção da Proinox como responsável pela revenda dos produtos do Grupo Multilaser que não exigiam industrialização subsequente exigiria um trabalho bastante ativo do Grupo frente aos clientes, os quais deixariam de adquirir os

produtos diretamente da Multilaser e estariam sujeitos à uma nova estrutura logística envolvendo a Proinox;

12) em razão da pandemia, a Proinox não conseguiu, em um primeiro momento, iniciar a venda àqueles clientes, porém, quando do arrefecimento da pandemia (a partir de abril/2021), passou, paulatinamente, a iniciar a comercialização dos produtos com eles;

13) de início, a Proinox passou a operar no mesmo endereço da Multilaser, mediante a celebração de um contrato de comodato entre as partes e alguns funcionários do Grupo Multilaser também passaram a atuar na operacionalização das importações da Proinox;

14) a Proinox sempre operou com um número bastante reduzido de funcionários (2 funcionários – GFIP 2018), de modo que uma das premissas para a aquisição dessa sociedade era que haveria a necessidade de contratar novos funcionários de confiança e com know-how específico no segmento de atuação;

15) essa questão passou a ser um ponto de preocupação do Grupo, porque os volumes transacionados eram bastante significativos, tratava-se de uma operação nova no Estado de Santa Catarina e havia o receio de que o trabalho de novos colaboradores de forma remota pudesse gerar entraves, especialmente no que dizia respeito ao controle das transações;

16) alguns funcionários da Multilaser passaram a participar, provisoriamente, de forma ativa dos processos de importação da Proinox, o que é bastante comum entre sociedades do mesmo grupo e é usualmente regulamentado pelos chamados contratos de “cost sharing” (no presente caso não houve a assinatura formal do documento, mas o compartilhamento do tempo dessas sociedades era algo verificável de fato e informado à Receita Federal;

17) a otimização de custos de instalação e de recursos humanos em um Grupo não é vedada pela legislação tributária nem pela legislação aduaneira e, dessa forma, não caracteriza fraude nem simulação, mas sim prerrogativa constitucional na organização de operações comerciais;

18) era natural que nesse momento inicial e diante do cenário de pandemia, as operações ficassem concentradas nos funcionários da Multilaser, que já estavam contratados e contavam com expertise no segmento;

19) era razoável que em razão de um aumento expressivo no seu volume de operações a Multilaser optasse por reforçar o capital da sua controlada, visando assegurar a viabilidade econômica do negócio, tendo sido essa a razão pela qual houve a concessão de empréstimo de R\$ 111 milhões em 2020;

20) mesmo com o reforço inicial de capital e adoção de regular margem de lucro nas operações realizadas com a Multilaser, o crescimento excessivo das operações, somado às condições adversas do mercado externo, acabaram

colocando a Proinox em posição de prejuízo, o que resultou na realização de ajustes na estrutura de custos da operação;

21) no doc. 04 foi juntada a comprovação da existência de margem de lucro positiva: por exemplo, a margem de lucro foi de 123,82% na venda das mercadorias objeto da NFS 9159, de 2021; de 21,91% na NFS 0548, de 2020, e de 39%, nas NFS 151 e 156 (relativas à mesma NFE), de 2019;

22) a migração da atividade de importação de produtos acabados para a Proinox não obedeceu a um critério objetivo de maior tributação de IPI, visto que a Proinox realizou diversas operações de importação NÃO SUJEITAS a incidência de IPI, que correspondem a mais de R\$ 7.500.000,00 (planilha e respectivas notas fiscais anexas à impugnação), cujo exemplo é a nota fiscal 9066;

23) ao contrário do que faz crer o auto de infração, o recolhimento de IPI na Multilaser não diminuiu em função da compra da Proinox, visto que, consoante balanços auditados, constantes do IPO do Grupo Multilaser, esta já possuía créditos acumulados de IPI em 2018, muito antes de comprar a Proinox (fls. 5.571);

24) os balanços objeto do IPO também demonstram que as operações da Multilaser tributadas pelo IPI aumentaram em 2020, após a compra da Proinox, o que é comprovado pela diminuição do crédito acumulado de IPI em relação ao ano anterior (fls. 5.571);

25) os fatos que norteiam o presente caso podem ser assim resumidos:

(i) O Grupo Multilaser, em 2019, com o objetivo de estabelecer uma segregação entre a importação de produtos sujeitos à industrialização e produtos exclusivamente destinados a revenda, adquiriu a Proinox, sociedade com histórica e destacada atuação no Estado de Santa Catarina, e que possuía decisão transitada em julgado para não pagar IPI na revenda de produtos importados;

(ii) a Proinox começou a ser integrada às operações do Grupo Multilaser no início de 2020;

(iii) em razão da pandemia, os planos de integração e venda a terceiros tiveram que ser momentaneamente postergados, de modo que, até abril de 2021, foram apenas realizadas vendas à Multilaser; e

(iv) houve a utilização de funcionários/estrutura da Multilaser por uma simples razão: a pandemia da COVID 19 dificultou a contratação remota de novos funcionários de confiança, havendo o legítimo interesse de evitar a criação de entraves indesejados. Essa situação sempre foi informada de forma transparente à Receita Federal, [...];

26) todos esses fatos são públicos e/ou foram informados de forma transparente à Receita Federal;

27) o IPO da Multilaser oferece uma visão geral sobre as suas operações, destacando se o organograma dos acionistas e do grupo econômico (fls. 6.040),

bem como as marcas contidas nas linhas de negócio (fls. 5.385-5.386), sendo fato notório que a Multilaser é a controladora da Proinox dona de 99,99%;

28) a importância desse fato reside na ausência de interesse (ou dolo específico) de a Proinox ocultar a Multilaser, consoante posicionamento que vem sendo adotado pela Receita Federal, inclusive em Zona Primária, exemplificado pelo seguinte trecho do Parecer Conclusivo emitido pela Alfândega do Porto de Santos:

“Quanto à alegação citada, tem-se que tanto a empresa impugnante quanto a empresa SD SOLUTIONS pertencem ao mesmo proprietário. O Sr. Eduardo Assis possui 100% da Empresa SD SOLUTIONS e 99% da empresa impugnante. Por este motivo, não se vislumbra qualquer interesse em uma empresa ocultar a outra.”

29) é fato incontroverso que a Proinox sempre descreveu, de forma detalhada e transparente, os produtos incluindo as marcas.

30) dentro das melhores práticas de transparência e governança corporativa:

a) a Proinox, através dos funcionários da Multilaser, informou à Receita Federal que a Proinox vinha funcionando em coworking e “cost sharing” (compartilhamento de espaço e otimização de recursos) com a sua proprietária Multilaser, o que é autorizado pela Portaria COANA 72/2020, art. 7, IV, “c” c/c V c/c §2º;

b) a Multilaser, dona de 99,99% da Proinox (ou seja, sua controladora), passou a esta todo o seu know-how, sendo normal e esperado que um fornecedor da Multilaser trate a Proinox com a mesma credibilidade que trata a sua proprietária, Multilaser;

c) o Grupo Multilaser divulgou, publicamente, através do seu IPO fls. 5.558 a sua intenção de concentrar na Multilaser a importação de bens para produção e na Proinox a importação de bens para comercialização;

31) a portaria Coana nº 72/2020 não estabelece a necessidade de uma quantidade mínima de funcionários e permite que a empresa utilize espaço compartilhado, bem como armazém de terceiros;

32) a utilização de funcionários/estrutura da Multilaser, decorrente da pandemia da COVID 19, que dificultou a contratação remota de novos funcionários de confiança, havendo o legítimo interesse de evitar a criação de entraves indesejados, sempre foi informada de forma transparente à Receita Federal, sendo que os seguintes fatos incontroversos demonstram a boa-fé do Grupo Multilaser:

- Através do CNPJ e do registro na Junta Comercial, a Proinox informou à Receita Federal que a sua matriz está estabelecida no endereço da matriz da Multilaser.

- Através das Notas Fiscais de Entrada, a Proinox se apresenta à Receita Federal e à SEFAZ como “Multilaser ITAJAÍ”, sendo que a consulta das NFE da Proinox, no portal de consultas de notas fiscais eletrônicas retorna a seguinte informação: Nome/Razão Social: “Proinox Brasil Ltda.” e Nome de Fantasia “Multilaser ITAJAÍ”;

- Através da Aba destinatário da Nota Fiscal, a Proinox também se apresenta como Multilaser (campo “e-mail”: sale006@gzlangting.com; nfe@multilaser.com.br);

- Através da GFIP, a Proinox informa não possuir funcionários próprios, ou seja, que utiliza a mão-de-obra da Multilaser, sua proprietária;
- Tanto a Proinox quanto a Multilaser são empresas sujeitas à apuração do IR pelo Lucro Real, a EFD da Proinox informa, detalhadamente, as suas operações de venda à Multilaser, e a EFD da Multilaser informa, detalhadamente, as operações de compra Proinox;
- Através do sistema RADAR, a Proinox informou à Receita Federal a modalidade de importação registrada, sendo certo que o RADAR das duas empresas foi deferido na modalidade ilimitada;
- Nas DI, a Proinox informou de forma detalhada a descrição das mercadorias, contendo as marcas pertencentes à Multilaser;
- Os funcionários da Multilaser, ao agirem em nome da Proinox, nunca tentaram ocultar fraudulentamente a Multilaser, de modo que a leitura de todo e qualquer e-mail encaminhado por funcionário da Multilaser, atuando em coworking e “cost sharing”, em nome da Proinox, demonstrará que não houve qualquer tentativa de esconder ou encobrir o fato de um funcionário da Multilaser estar agindo no interesse desta, ainda que isso signifique, por uma questão societária, estar agindo indiretamente no interesse daquela;

33) a fiscalização pode não concordar com a forma pela qual foi feita a estruturação da nova empresa, mas não houve fraude ou simulação, tampouco dolo específico, ainda que se considere a inexistência de mão-de-obra própria e os resultados aquém do esperado como a ausência de propósito negocial, o que se admite para fins de argumentação, entendimento que vem sendo adotado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, consoante exemplificado pelo Acórdão nº 9101-005.876 – CSRF/1ª Turma, proferido em 11/01/2021;

34) as atividades da Proinox efetivamente se iniciaram em um momento de crise econômica mundial, agravada pelos efeitos nefastos da Pandemia do Covid-19, que trouxe grande dificuldade de seleção/contratação/treinamento de mão-de-obra nova, especializada, bem como maior indisponibilidade de capitalização e manutenção das empresas, cenário que foi, inclusive, registrado no IPO do Grupo;

35) nada mais natural e esperado que a Multilaser permitisse a Proinox utilizar provisoriamente os seus recursos humanos, bem como emprestasse, quando necessário, recursos, sem que houvesse necessidade de uma formalização em contrato, em razão do que a afirmação fiscal no sentido de ser necessária contrapartida para empréstimo feito pela Multilaser à Proinox carece de razoabilidade;

36) considerando o empréstimo destacado no auto de infração, tem-se que mais de 85% das importações da Proinox ocorreram com recursos de vendas, sendo certo que em relação a DI nº 21/0758902-9, objeto do presente auto, não há qualquer indicação de utilização de empréstimo;

37) os efeitos da pandemia fizeram, inclusive, com que o Banco Central, através da Circular CBC 4.002/2020, ampliasse o prazo máximo entre a contratação e

liquidação de contratos de câmbio de exportação, que agora poderá ser de até 1.500 dias, inclusive para Adiantamento sobre Contratos de Câmbio (ACC);

38) as informações prestadas de forma transparente e de boa-fé, na visão das Impugnantes caracterizam otimização de recursos (coworking e “cost sharing”) entre empresas do mesmo dono, em um momento econômico sensível;

39) a simples leitura dos supostos indícios que ensejaram a abertura do procedimento fiscalizatório demonstra que eles consistem em informações lícitas, prestadas pelas Impugnantes, sem qualquer dolo ou má-fé;

40) todas as informações foram devidamente, e de forma espontânea, registradas, contabilizadas e declaradas à Receita Federal, antes mesmo de qualquer fiscalização e, em nenhum momento, a fiscalização questionou a legitimidade das informações contabilizadas e transmitidas, situação que revela a inexistência de dolo, fraude, simulação ou conluio, de acordo com o entendimento consolidado pelo CARF (acórdão nº 3201-004.699, proferido pela 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, na sessão de 29/01/2019);

41) a Receita Federal sabia, em função de informações fornecidas pelo Grupo Multilaser, que a Proinox funcionava no mesmo endereço e utilizava mão-de-obra da Multilaser;

42) a partir de uma primeira DI retida (desembaraçada mediante prestação de garantia) a fiscalização se estendeu para todas as DI subsequentes registradas pela Proinox, porém sem o direcionamento de qualquer dessas importações subsequentes para o canal cinza, para aplicação do procedimento de fiscalização de combate às fraudes aduaneiras, estabelecido na IN RFB 1.986/2020;

43) considerando o disposto no artigo 2º da IN RFB 1.986/2020, e tendo em vista que a fiscalização é uma atividade vinculada, o não direcionamento de qualquer outra importação da Proinox para o canal cinza durante a fiscalização é outra evidência importante de que não foi constatado dolo na atuação das Impugnantes e corrobora tudo que foi alegado até aqui, quanto a isso;

44) a suposta falta de propósito negocial decorreria basicamente de dois fatos verdadeiros, mas que não caracterizam a falta de propósito negocial e muito menos o tipo interposição fraudulenta;

1º fato: a Proinox não tinha mão de obra própria - Ela funcionava em coworking e “cost sharing” com a sua proprietária Multilaser, sendo que as dificuldades decorrentes da pandemia contribuíram para a demora na formação de quadro de pessoal próprio da Proinox, mas a mão-de obra e estrutura operacional utilizada era da Multilaser, que é dona de 99,99% da Proinox, e essa situação jamais foi escondida/encoberta pelo Grupo Multilaser;

2º fato: o resultado financeiro da Proinox ficou muito aquém do esperado e a empresa teve prejuízo (o que não configura ilícito), necessitando de empréstimo da sua proprietária no ano de 2020, para menos de 15% das importações da Proinox;

45) quanto à compra da Proinox ter sido motivada pela decisão judicial transitada em julgado, não há nada a impugnar quanto a isso, pois esse foi um dos motivos da compra, mas não o único e nenhuma ilegalidade há nesse fato;

46) em relação à ausência de recursos humanos próprios, em decorrência dos motivos já expostos, houve a otimização de recursos (coworking e cost sharing) com a sua dona, Multilaser, e demora na contratação de mão-de-obra própria;

47) no que diz respeito à incapacidade operacional e aos aspectos logísticos da Proinox, mencionados no auto de infração, esses indícios nada mais são que um desdobramento do anterior, uma vez que decorre da falta de mão-de-obra própria;

48) no que concerne às diligências realizadas na filial da Proinox e na empresa de transporte internacional bem como à extensa análise de e-mails copiados durante essas diligências, indício também decorre da falta de mão-de-obra própria, sendo importante registrar que não existe um único e-mail que revele qualquer preocupação ou tentativa de ocultar fraudulentamente a Multilaser;

49) no que tange à não apresentação das negociações, não se nega que estas eram feitas por funcionários da Multilaser, uma vez que as duas empresas têm os mesmos donos e compartilhavam provisoriamente a mesma estrutura;

50) ao tratar da circularização ao despachante o Auto não traz qualquer elemento relevante;

51) sobre as marcas dos produtos importados pela Proinox, a descrição dos fatos do Auto de Infração é mais uma demonstração de que não existe ocultação da Multilaser, cujas marcas eram declaradas ostensivamente (e não ocultadas);

52) sobre o tópico “dos Operadores das Contas da Proinox”, o auto de infração confirma que os donos da Proinox têm poderes para movimentar as contas da empresa e, informa, ainda que além deles, dois funcionários da Multilaser, dona da Proinox, também têm poderes, o que é absolutamente normal e decorre da falta de mão-de-obra própria, visto que a Multilaser é proprietária de 99,99% da Proinox, sendo normal que ela a administre, inclusive por prepostos;

53) sobre a suposta falta de propósito negocial da Proinox e de empréstimo realizado pela sua dona, Multilaser, no ano de 2020, consoante demonstrado, não há que se falar em falta de propósito negocial, e muito menos o tipo “interposição fraudulenta”;

54) o indício relativo ao suposto esvaziamento fático da empresa Proinox, nada mais é que um desdobramento do tópico que trata da ausência de recursos humanos próprios;

55) o capítulo que trata dos efeitos da decisão judicial e das vantagens auferidas pelo Grupo Multilaser confirma que a discussão correta dos fatos objeto do auto de infração não se situa no campo da ocultação de sujeito passivo (ostentação de

sujeito passivo se adequaria melhor ao caso dos autos – de tão onipresente que é a Multilaser) e sim no campo da reestruturação societária;

56) ainda que se entenda que a reestruturação societária ensejou um ganho tributário, a situação não configura ilícito, muito menos interposição fraudulenta, conforme posicionamento do CARF, exemplificado pelo acórdão nº 3201-004.699, proferido pela 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, na sessão de 29/01/2019;

57) os fatos acima descritos talvez pudessem operar efeitos em relação à incidência do IPI, em decorrência de um planejamento tributário (concentração gradativa das importações de mercadorias para a revenda na Proinox) com o qual a Receita Federal não concorde, mas não caracterizam fraude, nem tampouco o dolo específico de interpor fraudulentamente o importador, ao contrário do que é afirmado pela fiscalização;

58) a Fiscalização expressamente reconheceu ao longo do Termo de Verificação Fiscal que “a presente autuação não recusa os efeitos da decisão acima mencionada, nem intenta rediscutir tal matéria”, de modo que não foi lavrado Auto de Infração para exigência dos supostos débitos de IPI que supostamente deixaram de ser recolhidos pela Multilaser;

59) o auto de infração reconhece os efeitos da coisa julgada sobre terceiros, que não participaram diretamente da ação judicial transitada em julgado, consoante posicionamento do e. STJ, exemplificado pela decisão proferida no REsp 1763920/SP, Rel. Ministra Nancy Andrighi, 3ª T, julgado em 16/10/2018, DJe 18/10/201811;

60) apesar de se alegar a existência de um dano ao erário, a materialidade dessa suposta, mas inexistente, infração não restou comprovada.

61) a acusação tem dois fundamentos:

a) teria havido dano ao erário, em razão da ocultação do sujeito passivo e real comprador das cargas em operação de importação (Multilaser), mediante suposta fraude e simulação, conduta que, na visão do Fisco, implicaria “prejuízo ao controle aduaneiro”;

b) ainda que não contempladas dentre as hipóteses de dano erário, as vantagens auferidas pela Multilaser, em razão da fruição da não incidência do IPI na revenda das mercadorias realizada pela Proinox, seriam “uma evidência de sua atuação dolosa”;

62) a acusação não merece prosperar, uma vez que:

a) as importações realizadas pela Proinox são legítimas e foram realizadas de forma transparente, sendo incontroverso que todas as informações foram devidamente, e de forma espontânea, registradas, contabilizadas e declaradas à Receita Federal, antes mesmo de qualquer fiscalização e que em nenhum momento a fiscalização questiona a legitimidade de nenhuma informação transmitida ou contabilizada;

b) não houve qualquer prejuízo aos controles aduaneiros, uma vez que a Proinox “possui RADAR ilimitado”, tinha autorização irrestrita para importar todas as

mercadorias (não havia qualquer limitação regulatória), constou em todos os documentos de importação, realizou o fechamento dos contratos de câmbio e o pagamento das mercadorias;

63) não houve qualquer dano ao erário, uma vez que não foi exigido qualquer valor a título de IPI e, na ausência de materialidade, com a consequente exigência do tributo supostamente não recolhido, não é possível se alegar genericamente que houve dano ao erário;

64) a Proinox foi adquirida com um propósito específico pelo Grupo Multilaser (permitir a segregação das suas atividades) e a pandemia da COVID-19 atrasou os planos do Grupo para essa sociedade, gerando situações provisórias que não autorizam a sua caracterização como “simulação” ou fraude; e,

65) não restou demonstrada a suposta “interposição fraudulenta” perpetrada pelo Grupo Multilaser, até mesmo por impossibilidade material, uma vez que sempre agiu de forma legítima, transparente e em observância da legislação aplicável;

66) com a disponibilidade de recursos lícitos, a Proinox tinha assegurada a habilitação ilimitada para operar no comércio exterior (inclusive porque sua controladora podia aportar mais recursos com origem lícita, sob a forma de empréstimo ou de aumento de capital, se fosse necessário);

67) diante desses dados objetivos e incontroversos, indaga-se qual o interesse econômico da Proinox importar no lugar da sua controladora, para depois revender para a controladora, e a Multilaser distribuir para toda a carteira de clientes do grupo;

68) a Proinox pertence ao grupo Multilaser, foi capitalizada com R\$ 111 milhões pela Multilaser, tendo todo o direito de importar no seu nome e revender diretamente para os clientes da Multilaser, e a Proinox nesse caso apuraria o lucro e o distribuiria aos seus sócios, sendo que a Multilaser detém 99,99% de seu capital, e a distribuição de lucros é isenta de tributos;

69) a demora na transferência da atividade de distribuição da Multilaser para a Proinox deveu-se aos fatores já enumerados e que nada têm a ver com o propósito de ocultar a Multilaser;

70) a caracterização do tipo interposição fraudulenta, diferentemente de outras infrações, segue a lógica da responsabilidade subjetiva (existência de dolo específico de ocultar o real importador), e, dessa forma, exige a comprovação de um delito antecedente, ou seja, fraude ou simulação pelos envolvidos;

71) o que foi verificado no presente caso, apenas demonstra aquilo que foi devidamente registrado e informado pelas Impugnantes à Receita Federal, e, dessa forma, não representa nenhum tipo de descoberta ou apuração de ilícito, muito menos o de interposição fraudulenta, o que descaracteriza a fraude, consoante posicionamento consolidado pelo CARF (acórdão nº 3201-004.699, proferido pela 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, na sessão de 29/01/2019);

72) as condutas das Impugnantes demonstram a ausência de dolo, o que desqualifica a tipificação de interposição fraudulenta, haja vista, ter restado comprovado a higidez, licitude e transparência das informações prestadas à Receita Federal em todas as obrigações acessórias transmitidas, bem como na escrituração contábil;

73) nenhum fato foi descoberto durante a fiscalização, visto que todos os fatos sempre foram informados, com total transparência e boa-fé, pela Proinox, através dos funcionários da Multilaser;

74) os fatos narrados no auto de infração já eram de conhecimento da Receita Federal, antes do início da fiscalização, em decorrência de informações prestadas pelas Impugnantes, sem qualquer vínculo com a fiscalização:

- a descrição dos produtos nas DIs da Proinox contém, quando cabível, as marcas que pertencem à Multilaser;
- a Proinox se apresenta à Receita Federal e à SEFAZ como Multilaser Itajaí;
- a Proinox informa na aba “destinatário” das notas o e-mail da Multilaser para contato;
- os sócios proprietários da Multilaser também são sócios proprietários da Proinox, ambos tendo poderes para movimentar as contas da Proinox e, além deles, dois outros funcionários também têm poderes, o que é usual, para não engessar os “pequenos pagamentos”;

75) o fato de os funcionários da TAC Armazéns Gerais (local onde funciona a filial da Proinox) receberem as correspondências da Proinox, em função de a empresa não manter um funcionário próprio, não é um fato isolado, que ocorre somente em relação a ela, nem tampouco ilegal;

76) uma leitura atenta do e-mail juntado pela fiscalização demonstra que ele contém a relação de todas as salas (salas alugadas e disponíveis) com a orientação de não receber qualquer correspondência de empresa diversa das locatárias;

77) ocultar pressupõe uma ação voltada a impedir o conhecimento do que se deseja esconder, o que não ocorreu no caso em análise;

78) a melhor prova de inexistência de ocultação é o fato de que todas as informações foram devidamente, e de forma espontânea, documentadas, registradas, contabilizadas e declaradas à Receita Federal, antes mesmo de qualquer fiscalização e que em nenhum momento a fiscalização questiona a legitimidade de nenhuma informação transmitida ou contabilizada;

79) eventuais divergências de informações não se equiparam a uma ocultação, visto que se uma determinada divergência não altera o regime jurídico da importação (não a tornando proibida ou sujeita a autorizações específicas), não há como configurar a hipótese prevista no inciso V do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/76;

80) não havia razão para ocultar; não se importou mais do que seria permitido; não se buscou importar algo que era proibido; não se buscou ter qualquer benefício fiscal superior àquele que era conferido às partes; e nada foi escondido ou ocultado;

81) os contratos, as notas fiscais, os fluxos financeiros, tudo correu tal como contratado pelas partes e informado à Receita Federal em suas obrigações acessórias;

82) como todo novo projeto, a ideia de introduzir a Proinox na estrutura da Multilaser seria implementada paulatinamente, de modo que o primeiro passo era testar a viabilidade da integração da Proinox à estrutura do Grupo Multilaser, o que começou a ser realizada no início de 2020;

83) a referida introdução que já seria algo complexo em circunstâncias normais, por se tratar de uma nova operação, localizada em um Estado que a Multilaser não atuava, se mostrou ainda mais difícil em razão da pandemia;

84) o Grupo Multilaser tomou uma decisão de negócios, pois ao invés de introduzir a Proinox integralmente na estrutura, tendo que avisar os clientes dessa alteração e de eventuais mudanças logísticas, preferiu introduzi-la gradativamente, estratégia necessária para evitar entraves à comercialização dos produtos;

85) com receio de que a criação de uma estrutura complexa por trás da Proinox pudesse dificultar o controle das operações realizadas por essa sociedade, por se tratar de empresas do mesmo grupo econômico, a Multilaser decidiu celebrar um contrato de comodato com a Proinox (o que permitiria que essa sociedade passasse a operar no mesmo prédio da Multilaser) e compartilhar o tempo de alguns de seus funcionários, o que é algo bastante comum no Brasil e não configura qualquer ilegalidade;

86) no presente caso era uma questão de sobrevivência do negócio, uma vez que a contratação de novos funcionários para conduzir uma operação complexa e com meandros pouco conhecidos pelo Grupo Multilaser poderia trazer significativos prejuízos;

87) o compartilhamento de funcionários foi a estratégia que o Grupo Multilaser entendeu ser a mais segura para iniciar a integração da Proinox na sua estrutura operacional, não sendo essa legítima escolha negocial passível de caracterização como fraude;

88) não é razoável que a Fiscalização presuma, com base em alegações genéricas, que tudo não passaria de uma simulação, supostamente arquitetada para reduzir a carga tributária do real importador, eis que não foram realizadas operações simuladas entre a Multilaser e a Proinox capazes de autorizar a aplicação da multa pretendida;

89) o tipo – interposição fraudulenta real – demanda a existência de prova cabal desses elementos, consoante jurisprudência consolidada:

90) o fato de a Multilaser ser proprietária de 99,99% da Proinox, ou seja, sua controladora, bem como os fatos já relatados, comprovam a inexistência da conduta dolosa de a Proinox esconder a Multilaser, sua proprietária, ainda mais mediante ardis fraudulentos ou simulatórios;

91) em uma operação entre empresas do mesmo dono não é crível que uma empresa seja “laranja” de outra, que “não possa aparecer”, haja vista o posicionamento que vem sendo adotado pela Receita Federal, inclusive em Zona Primária, exemplificado pelo Parecer Conclusivo emitido pela Alfândega do Porto de Santos:

92) a jurisprudência administrativa se firmou no sentido de ser imprescindível ao tipo “interposição fraudulenta”, a comprovação da existência do dolo de cometer fraude ou simulação, e comprovação da fraude ou simulação;

93) resta comprovada a inexistência de conduta dolosa da Proinox de ocultar, esconder o encobrir a sua proprietária Multilaser, e muito menos de utilização, para esse fim, de ardis fraudulentos ou simulatórios;

94) não houve falta de propósito negocial, mas sim um atraso na contratação da mão de obra própria da Proinox, suprida pela mão-de-obra da sua dona, Multilaser;

95) ainda que se entenda ter havido falta de propósito negocial, a discussão correta dos fatos não se situa no campo da ocultação de sujeito passivo e sim no da reestruturação societária, decorrente de planejamento com o objetivo de segregar as atividades de importação de bens para produção e de importação de bens para comercialização, bem como aproveitar o benefício financeiro da decisão transitada em julgado da Proinox, com eventuais consequências;

96) ainda que se considere que a reestruturação ocorreu com o objetivo de reduzir o custo tributário da importação e comercialização dos produtos, não há ilegalidade, muito menos ocultação dolosa do real importador;

97) o fato de a Proinox compartilhar das atividades administrativas com a sua dona, Multilaser, não configura perda de identidade ou de propósito negocial, sendo que eventual falta de propósito negocial não configura fraude, sonegação ou conluio e a eventual descaracterização desse planejamento envolve a utilização de regras antielisivas e não a caracterização do tipo interposição fraudulenta, conforme entendimento do Conselho de Contribuintes;

98) a validade das sanções aduaneiras está vinculada ao dano (ou ao potencial dano) que determinada conduta poderia causar aos ativos (econômicos ou sem natureza econômica) de interesse nacional;

99) no caso das importações, haverá dano se não forem observados os procedimentos especiais de importação; forem importadas mercadorias

proibidas; e a importação beneficiar compradores que estejam sujeitos a restrições de importação de mercadorias;

100) a realização das importações pela Proinox não causou nenhum prejuízo ao controle aduaneiro;

101) o auto de infração não aponta ou identifica qualquer descumprimento dos requisitos obrigatórios para as importações; qualquer evasão de tributos incidentes sobre a importação ou sobre as operações posteriores envolvendo as mercadorias em questão, afirmando, inclusive, que não haverá qualquer questionamento em relação aos efeitos da decisão transitada em julgado de IPI; quaisquer restrições à importação pelo comprador ou qualquer dano aos interesses políticos internacionais, à segurança pública ou defesa nacional, à saúde pública; política alimentar; proteção da fauna e da flora; conservação de espécies vegetais ou animais; à proteção do patrimônio artístico, histórico, arqueológico ou científico; à preservação de recursos ambientais, conservação de recursos naturais; ou ao combate à poluição ou contaminação;

102) no Auto de Infração não há indicação de que a Proinox teria realizado as importações porque a Multilaser não poderia importar as mercadorias por conta própria;

103) não há proibição para que a Multilaser realizasse importações por conta própria durante esse período; tanto a Proinox quanto a Multilaser possuem RADAR ilimitado, o que lhes permite importar mercadorias sem qualquer limitação;

104) não houve nenhum prejuízo real aos controles aduaneiros, até porque os fatos que ensejaram à fiscalização sempre foram declarados de forma transparente à Receita Federal;

105) conclui-se que não foi demonstrada má-fé por parte das Impugnantes; a ausência de evasão fiscal por si só demonstra a boa-fé das partes envolvidas; e as Impugnantes não causaram dano ao Erário tampouco prejudicaram os controles aduaneiros, devendo o Auto de Infração deve ser cancelado, em sua integralidade;

106) se for entendido que a Multilaser seria a responsável pela importação das mercadorias importadas pela Proinox e que seria cabível alguma penalidade, a importação em questão não deve ser entendida como um ato fraudulento ou de simulação, visto que não houve intenção das Impugnantes de ocultar o adquirente da mercadoria, tendo em vista que todas as informações foram devidamente apresentadas na Declaração de Importação e nas notas fiscais de venda das mercadorias, inclusive nas notas fiscais de entradas;

107) em casos como o presente em que as Impugnantes não agiram com dolo, com má-fé ou com o intuito deliberado de lesar o erário, a multa de 100% sobre o total das mercadorias importadas pela Proinox deveria, no máximo, ser

convertida em multa de 1% sobre o valor das importações, conforme vem decidindo a jurisprudência, quando não restar configurado o dolo;

108) ressalta-se a ausência de proporcionalidade e a natureza confiscatória da penalidade aplicada, devendo ser reduzida a um patamar que cumpra com o princípio da razoabilidade;

109) há nulidade no auto de infração, a ser apreciada nos termos do 59, § 3º, do Decreto 70.235/1972, decorrente da lavratura do auto de infração por autoridade incompetente, consoante posicionamento jurisprudencial;

110) o ato administrativo praticado por agente incompetente, é inválido e não produzirá quaisquer efeitos jurídicos, nos termos do artigo 59, inciso I, do Decreto nº 70.235/1972, sendo essa exatamente a situação verificada no presente processo administrativo, em função ter sido lavrado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil;

111) de acordo com o artigo 360 da Portaria ME nº 284/2020, é atribuição privativa dos Delegados impor pena de perdimento (ou multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, decorrência lógica da pena de perdimento nos casos em que a mercadoria foi consumida ou revendida), sendo que aos Auditores Fiscais, cabe tão somente propor a aplicação da pena ao Delegado a quem se subordinam;

112) Por fim, requer “sejam julgadas PROCEDENTES as impugnações de modo a CANCELAR o auto de infração”; “sucessivamente, requer a nulidade do presente auto de infração, em razão do mesmo ter sido lavrado por autoridade incompetente”; “ainda em caráter sucessivo, requer seja aplicada a penalidade do artigo 711, III, do Regulamento Aduaneiro, em substituição à penalidade substitutiva do perdimento”.

De acordo com os documentos de fls. 14317-14321, apesar de na impugnação constarem os nomes das duas empresas autuadas, a peça processual apresentada foi assinada unicamente por representante da Proinox Brasil Ltda.. Conforme petição de fls. 14326-14327, por meio do processo nº 10906.085459/2022-49, foi protocolizada outra impugnação em 28/02/2022, assinada pela empresa Multilaser Industrial S.A., que veio a ser anexada às fls. 14326-14373 do presente processo, a qual apresenta o mesmo conteúdo da impugnação anterior.

O Acórdão nº 103-010.634 foi proferido com a seguinte ementa:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 20/04/2021

DEVIDO PROCESSO LEGAL. MULTA. LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO. COMPETÊNCIA.

Na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação de comércio exterior, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, quando a mercadoria não for localizada ou tiver sido consumida ou revendida, a autoridade competente para exigência da multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria é o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, devendo ser observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972.

Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 20/04/2021

OCULTAÇÃO DE SUJEITO PASSIVO NA IMPORTAÇÃO. FRAUDE E SIMULAÇÃO.

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

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

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

ARGUIÇÃO DE CONFISCO E DE VIOLAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA PROPORCIONALIDADE E RAZOABILIDADE. REDUÇÃO DE MULTA SEM PREVISÃO LEGAL. IMPOSSIBILIDADE.

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

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

As intimações sobre a decisão de primeira instância e os protocolos dos Recursos Voluntários ocorreram nas seguintes datas:

✓ **PROINOX BRASIL LTDA:**

- Intimação eletrônica: 13/12/2022
- Protocolo do Recurso Voluntário: 06/01/2023
- ✓ **MULTILASER INDUSTRIAL S.A:**
 - Intimação eletrônica: 12/12/2022
 - Protocolo do Recurso Voluntário: 06/01/2023

O Recurso Voluntário foi apresentado em conjunto pela Autuada e Responsável Solidária, com os mesmos argumentos da peça de Impugnação e com os pedidos abaixo reproduzidos:

130. Por tudo quanto exposto, requer sejam julgadas PROCEDENTES as impugnações de modo a CANCELAR o auto de infração em relação à PROINOX e em relação à MULTILASER, em função:

(i) as Recorrentes demonstraram de forma evidente que a aquisição da PROINOX ocorreu com o intuito de reorganizar as atividades operacionais da MULTILASER, sociedade que crescia rapidamente e tinha planos de realizar a abertura do seu capital;

(ii) a integração da PROINOX à estrutura operacional do Grupo Multilaser não ocorreu da forma como inicialmente planejada, em razão do advento da pandemia da COVID-19, que levou diversas empresas de renome, como a Leader Magazine, Le Postiche, TNG, Duadaina, Le Lis Blanc, Rosa Chá, Cavalaria, a pedirem concordata, fls.14.310/14.312.

(iii) Entretanto, em razão da pandemia, a PROINOX não conseguiu, em um primeiro momento, iniciar a venda àqueles clientes, mantendo a venda exclusivamente a MULTILASER (**sem configurar qualquer vantagem ou economia tributária para a operação**). Quando do arrefecimento da pandemia - o que se verificou efetivamente a partir de abril/2021- passou, paulatinamente, a iniciar a comercialização dos produtos **a terceiros interessados no mercado nacional**. Desse modo, no final de 2021, já contava com 40 outros clientes, consoante esclarecido à fiscalização à fl. 5.363, resposta à Intimação 1.222/2021.

(iv) a d. Fiscalização, em mais de 200 páginas de TVF, construiu narrativa infundada e fictícia no sentido de que tudo não passaria de uma fraude e que a interposição fraudulenta restaria caracterizada por duas grandes razões: **(A)** dano ao erário em razão da suposta ocultação do sujeito passivo (MULTILASER); e **(B)** ainda que não contemplado dentre as hipóteses de dano erário, as vantagens auferidas pela MULTILASER, em razão da fruição da não incidência do IPI na revenda das mercadorias realizada pela PROINOX, comprovariam a sua atuação dolosa e seria um indício da suposta simulação.

(v) ao longo do presente processo administrativo, as Recorrentes demonstraram que os elementos suscitados pela D. Fiscalização seriam **IRRELEVANTES** para a resolução da discussão (o que foi integralmente corroborado pela d. DRJ), e que não houve qualquer simulação ou fraude: afinal, todas as operações de importação e revenda das mercadorias foram realizadas pela PROINOX, sociedade devidamente constituída, que figurou nas Declarações de Importação, Contratos de Câmbio e que efetivamente realizou os pagamentos aos fornecedores no exterior (85% com receita operacional e 15% com empréstimo da controladora – fatos incontroversos).

(vi) A d. DRJ elenca situações em que a PROINOX não teria colaborado com a fiscalização às fls. 14.554 a 14.557, o que, supostamente, caracterizaria dolo.

Data máxima vênua, tais situações não são aptas a comprovar dolo de cometer o ilícito de interposição fraudulenta, mas, no máximo, desídia na resposta às intimações, apta, em tese, a ensejar a multa de R\$5.000,00, por embaraço à fiscalização, objeto do art. 107, inciso IV, alínea “c” do Decreto-lei nº 37/66.

E isso se deu pelo fato de se ter convicção de estar agindo dentro da legalidade, e, assim, não se ter consciência da gravidade da imputação que se pretendia imputar, até mesmo porque 98% das DI registradas durante a fiscalização foram parametrizadas e desembaraçadas em canal VERDE de conferência, ou seja, sem que houvesse suspeitas de fraude a apurar (art. 21, inciso IV da IN SRF 680/200620) – doc. 01.

Ademais, a MULTILASER, sua controladora, estava em processo de abertura de capital. O IPO foi lançado em julho de 2021 e a ciência do Termo de Início de fiscalização se deu no dia 28/04/2021, fl. 252. Desse modo, e considerando o contexto fático do Grupo Multilaser a fiscalização da DI 21/0758902-9 foi conduzida sem a devida importância.

Dessa forma, **tais respostas não podem criar um dolo retroativo para o momento da aquisição da PROINOX pelo grupo Multilaser, tampouco para o momento do registro de todas as DI, caracterizando, no máximo, desídia**, punível, em tese, com a multa de R\$5.000,00 (art. 107, inciso IV, alínea “c” do Decreto-lei nº 37/66).

(vi) note-se que apesar de indicar que o Grupo Multilaser teria criado a estrutura “simulada” para supostamente se beneficiar de decisão transitada em julgado obtida pela PROINOX que lhe autorizava a não recolher o IPI na revenda de produtos importados, **NÃO** houve a lavratura de Auto de Infração para a exigência dos supostos débitos não recolhidos, de modo que o requisito da materialidade não foi observado. Como poderia haver fraude, simulação ou sonegação se não houve a cobrança de quaisquer valores a título de tributos não recolhidos? É evidente que a suposta ausência de recolhimento do IPI não é elemento apto a justificar uma alegação de fraude/simulação por parte da d. Fiscalização, até mesmo porque não houve diminuição no recolhimento do IPI por parte da MULTILASER, consoante balanços auditados, constantes do IPO do Grupo MULTILASER, fl. 5.57121 e a PROINOX realizou diversas operações de importação **NÃO SUJEITAS** a incidência de IPI, que correspondem a mais de R\$ 7.500.000,00, consoante comprovado às fls. 14.420/14.469;

(vii) ademais, a D. Fiscalização não demonstrou a efetiva ocorrência de dano ao erário, requisito indispensável à aplicação da penalidade pretendida e que se verifica em duas hipóteses: **(a)** sonegação de tributos; e **(b)** violação aos controles aduaneiros;

(viii) no que concerne à sonegação de tributos, o fato de que não ter havido qualquer cobrança de IPI no presente caso, comprova que a pena de perdimento não poderia ter sido aplicada ao caso das Recorrentes. Ademais, também não há dano ao erário pelo simples fato de que, se a MULTILASER tivesse realizado as importações tanto por encomenda quanto por conta a ordem, referida sociedade teria igualmente o direito de não realizar o recolhimento do IPI quando da revenda das mercadorias que não foram objeto de industrialização no Brasil; e,

(ix) no que concerne à violação aos controles aduaneiros, por sua vez, a D. Fiscalização não trouxe qualquer elemento concreto capaz de justificá-la (entendimento que foi inexplicavelmente confirmado pela I. DRJ). E nem poderia ser diferente, haja vista que

ambas as Recorrentes possuem RADAR ilimitado e autorização para importar todas as mercadorias, de modo que também **NÃO** houve qualquer violação efetiva aos controles aduaneiros.

131. Sucessivamente ao pedido 130, acima, requer seja aplicada a penalidade do artigo 711, III, do Regulamento Aduaneiro, em substituição à penalidade substitutiva do perdimento, conforme capítulo V.1. F, na medida em que não houve dolo, má-fé ou intenção das Recorrentes em fraudar o Fisco, **e que nenhum dano ao erário foi concretamente identificado pela D. Fiscalização.**

132. Ainda em caráter sucessivo ao item 131, acima, requer a nulidade do presente auto de infração, em razão do mesmo ter sido lavrado por autoridade incompetente, conforme capítulo V.2, acima.

133. Na eventualidade de este caso acabar sendo decidido por esse E. CARF **por voto de qualidade**, levando a uma situação de nítida dúvida objetiva, requer-se seja determinada a imediata aplicação não só do disposto no **artigo 24 da Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro, nos artigos 100, parágrafo único, e 112 do CTN**, como especialmente do artigo 28 da Lei nº 13.988, de 14.4.2020.

134. Por oportuno, as Recorrentes protestam pela apresentação de Memoriais quando da inclusão deste caso em pauta de julgamentos e pela realização da sustentação oral por ocasião do seu julgamento por esse e. CARF.

Após, o processo foi encaminhado para inclusão em lote de sorteio para julgamento.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

2. Preliminarmente

As Recorrentes alegam que o auto de infração padece de nulidade por ter sido lavrado por autoridade incompetente, baseando tal afirmação no art. 287, da Portaria ME nº 284, de 27 de julho de 2020 (Regimento Interno da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil), que assim dispõe:

Art. 360. Aos Delegados da Receita Federal do Brasil incumbe gerir a execução dos processos de trabalho realizados no âmbito da respectiva unidade e, quando cabível, especificamente:

I - aplicar pena de perdimento de mercadorias, veículos e moedas;

II - declarar inidôneo para assinar peças ou documentos, contábeis ou não, sujeitos à apreciação da RFB, o profissional que incorrer em fraude de escrituração ou falsidade de documentos; e

III - emitir os atos decorrentes das competências de suas unidades, observadas as diretrizes estabelecidas pelas Unidades Centrais e pela Superintendência e as competências específicas dos demais servidores de suas unidades.

(...)

As Recorrentes equivocam-se ao confundir o auto de infração de perdimento de mercadoria apreendida, conduzido nos termos dos artigos 27 a 27-F, do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, com o processo administrativo regido pelo Decreto nº 70.235/1972, que conduz o contencioso decorrente da cobrança da multa substitutiva.

Ocorre que, originalmente, o Decreto-Lei nº 1.455/1976 determinava que, procedidas às formalidades de apreensão de mercadorias sujeitas à pena de perdimento, seria lavrado auto de infração submetido ao devido contencioso, com seus prazos e procedimentos especialmente definidos no Diploma Legal em referência, no qual o Delegado da Receita Federal era a Autoridade Administrativa Julgadora em instância única, o que recentemente foi alterado pela Lei nº 14.651, de 23 de agosto de 2023.

No entanto, ao converter a pena de perdimento em multa, o processo do contencioso passa a ser regido pelo Processo Administrativo Fiscal regido pelo Decreto nº 70.235/1972, na forma prevista pelo § 3º do art. 23, e cujas Autoridades Julgadoras são as Delegacias de Julgamento da RFB e este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

Outrossim, os argumentos da defesa não se enquadram nas hipóteses do artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972, que 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.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Portanto, afasto a arguição de nulidade do auto de infração.

3. Mérito

Conforme relatório, versa o presente litígio sobre Auto de Infração de fls. 02-240, por meio do qual foi formalizada a exigência de multa no valor de R\$ 943.584,53, prevista no art. 23, inciso V, § 3º, do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, com redação dada pelas Leis nº 10.637, de 2002, e nº 12.350, de 2010.

O lançamento de ofício referente a este litígio tem por objeto a **Declaração de Importação (DI) nº 21/0758902-9, registrada em 20/04/2021**, tendo sido parametrizada em canal cinza de conferência aduaneira, com base no art. 21, inciso IV, da Instrução Normativa (IN) SRF nº 680, de 02 de outubro de 2006, para averiguação das seguintes suspeitas:

- A matriz da empresa Proinox funciona no mesmo endereço da matriz da empresa Multilaser INDUSTRIAL S.A. (CNPJ 59.717.553/0001-02);
- Após a aquisição da empresa Proinox pela empresa Multilaser, aquela deixou de operar por conta e ordem de terceiros, passando a atuar exclusivamente como importadora por conta própria;
- Desde a aquisição pela empresa Multilaser, as cargas então importadas foram vendidas exclusivamente à citada empresa;
- A empresa Proinox não possuía recursos humanos para operar;
- Os recolhimentos de tributos realizados pela empresa Proinox no mercado interno eram ínfimos.

A Importadora Proinox foi intimada a prestar esclarecimentos a respeito de suas operações e, com base nas informações obtidas, bem como do resultado da diligência realizada na filial da empresa, o procedimento fiscal foi ampliado, comunicando-a de que estavam submetidas à fiscalização todas as operações de importação por ela realizadas, desde 01/04/2019, data em que foi oficializada a aquisição do empreendimento pela empresa Multilaser Industrial S.A. (18ª Alteração Contratual registrada na JUCESP em 01/04/2019).

Em síntese, a conclusão de que a empresa Multilaser Industrial era a real adquirente das cargas registradas para importação em nome da Proinox Brasil foi motivada pelas seguintes constatações:

- Falta de recursos humanos da empresa Proinox;
- Não apresentação dos documentos que comprovassem as negociações demandadas pela Fiscalização;

- Farta existência de operações conduzidas por funcionários da Multilaser junto à transportadora internacional muito anteriormente a entrada das cargas em território aduaneiro;
- O fato de as cargas serem enviadas para a Multilaser após a nacionalização em condições irreais de mercado; e
- A capacidade da Multilaser mapear as demandas de compra dos clientes em território pátrio.

Por sua vez, as Recorrentes prestaram os seguintes esclarecimentos:

- (i) A Proinox foi adquirida pela Multilaser para ser o braço importador do Grupo MULTI de produtos acabados, consoante consignado no IPO, e, essa escolha se deu com o objetivo de obter mais eficiência logística e em razão de a Proinox, sociedade com notória atuação no Estado de Santa Catarina há mais de 10 (dez) anos, contava com benefícios fiscais estaduais e com decisão transitada em julgado que lhe conferia o direito de não recolher o IPI na revenda de produtos importados que não se sujeitaram à industrialização no Brasil; e
- (ii) Sendo um planejamento tributário lícito, todos os eventos foram publicizados no Formulário de Referência perante a Comissão de Valores Mobiliários (“CVM”), já que a Multilaser é companhia de capital aberto.

Para demonstrar as razões que motivaram a conclusão deste voto, primeiro faço breve abordagem sobre as modalidades de importação, bem como a diferenciação entre interposição fraudulenta comprovada e presumida, de maneira a delimitar a distribuição do ônus probatório a ser aplicado no presente litígio.

3.1. Do Controle Aduaneiro

Inicialmente, é relevante destacar que, diante da crescente complexidade das cadeias globais de valor, a atuação estatal por meio do aparato aduaneiro assume papel central como instrumento regulador da inserção internacional da economia brasileira, com especial ênfase na proteção do mercado interno e na salvaguarda do interesse público fiscal.

O renomado Doutrinador **Ricardo Xavier BASALDÚA**¹ ao discorrer sobre a Aduana, aborda que sua **função essencial consiste no controle das mercadorias importadas e exportadas**, abrangendo vigilância de fronteiras, a prevenção ao contrabando e a proteção de interesses públicos. Essa função se concretiza por meio da apresentação ou apreensão de mercadorias, de

¹ BASALDÚA. Ricardo Xavier. *La Aduana: Concepto y Funciones Esenciales y Contingentes*. Revista de Estudios Aduaneros, Buenos Aires, Instituto Argentino de Estudios Aduaneros, n. 18, 1.sem.2007, p. 37-54.

sua individualização e classificação na Nomenclatura do Sistema Harmonizado, da valoração aduaneira e da determinação de origem. Além dessa **função essencial**, o Autor distingue **funções primordiais** (classificação, valoração e origem) e **funções contingentes** (cobrança de tributos e aplicação de proibições).

BASALDÚA também diferencia **funções fiscais**, voltadas à **arrecadação**, e **extrafiscais**, relacionadas à **proteção econômica e social**. Ressalta, ainda, a **evolução moderna das Aduanas, que passam a incluir a facilitação do comércio** (regimes econômicos e simplificação de procedimentos) e a **segurança da cadeia logística internacional**, especialmente após 2001, com ênfase na cooperação entre administrações aduaneiras, no uso da análise de riscos e na certificação de operadores confiáveis.

Ao abordar sobre o controle aduaneiro, **Rodrigo Mineiro FERNANDES**², invocou o Princípio da Universalidade do Controle Aduaneiro, o qual retrata a soberania do território, bem como a definição de controle aduaneiro traçada pela Convenção de Quioto Revisada, a qual prevê, no seu Anexo Geral, Norma 6.1, que:

“...todos os bens que sejam introduzidos no território aduaneiro ou dele saiam, estão sujeitos ao controle aduaneiro. O controle pode ser exercido em três momentos: (i) antes da chegada da mercadoria; (ii) no momento da apresentação da mercadoria às autoridades aduaneiras; e (iii) após o desembaraço aduaneiro das mercadorias”.

No mesmo sentido, **BARBIERI (2015)** define que o controle aduaneiro visa a proteção das fronteiras do País em relação a diversas demandas, sendo a regulação do fluxo de mercadorias realizada mediante:

“...aplicação de restrições e incentivos tarifários (redução/aumento das alíquotas do imposto de importação, concessão de isenção ou suspensão dos tributos incidentes, não incidência, etc.) e não tarifários (exigência de licenças prévias, proibições de importar, procedimentos fiscais pré e pós-despacho de importação, perdimento de mercadorias, etc.)”³.

Em suma, quando exercido de forma eficaz e em consonância com os princípios constitucionais, o controle aduaneiro mostra-se apto a prevenir danos ao Erário e a resguardar o mercado nacional, sem, contudo, comprometer a autonomia da vontade nos negócios jurídicos nem a livre iniciativa. Nesse sentido, contribui para a promoção de uma economia justa e equilibrada, alinhada aos preceitos da segurança jurídica próprios do Estado Democrático de Direito.

A segurança jurídica constitui princípio fundamental do ordenamento jurídico brasileiro. Todavia, no contexto do comércio exterior contemporâneo, tal ideal tem se revelado

² FERNANDES, Rodrigo Mineiro. **Revisão Aduaneira e Segurança Jurídica**. São Paulo: Editora Intelecto, 2016, págs. 21 e 22.

³ BARBIERI, Luís Eduardo Garrossino. **Ensaio de Direito Aduaneiro**. Coords. Claudio Augusto Gonçalves Pereira e Raquel Segala Reis. Editora Intelecto: São Paulo, 2015.

cada vez mais difícil de concretizar. Esse cenário, além de frustrar o Direito em sua pretensão científica de conferir estabilidade e previsibilidade às relações jurídicas, produz como efeito direto a erosão da confiança na celebração de negócios jurídicos válidos e devidamente tutelados pela ordem legal.

Um exemplo emblemático dessa instabilidade normativa é a importação por conta própria destinada à subsequente revenda de produtos no mercado interno. A atividade de importação, assim como qualquer outra atividade econômica, submete-se, em sua essência, aos princípios constitucionais da livre iniciativa e da livre concorrência, consagrados no artigo 170 da Constituição Federal.

Entretanto, o avanço tecnológico e a crescente celeridade na concretização das transações comerciais, tanto no âmbito nacional quanto internacional, não encontram respaldo normativo adequado na legislação aduaneira vigente. Essa defasagem contribui para a perpetuação da insegurança jurídica, com impactos negativos sobre a eficiência e a racionalidade do sistema.

A Segurança Jurídica é detidamente abordada por **Humberto HÁVILA**⁴, que assim leciona:

A segurança jurídica pode referir-se a um estado de fato, isto é, a uma determinada realidade concreta passível de constatação. Nesse sentido, a segurança jurídica não diz respeito a um comportamento que deva ser adotado ou a um estado ideal de coisas que deva ser atingido. Ela se vincula, em vez disso, a uma realidade fática que se entende existente. Sendo assim, o emprego da expressão “segurança jurídica” denota, nesse aspecto, um juízo de fato a respeito daquilo que se julga existir no plano da realidade. A expressão “não há segurança jurídica no Brasil, porque os órgãos aplicadores não confirmam as previsões feitas para a maior parte das suas decisões” representa essa significação. A segurança jurídica, nessa compreensão, significa, pois, a possibilidade de alguém prever, concretamente, as consequências jurídicas de fatos ou de comportamentos. Para o contribuinte a segurança jurídica significa a possibilidade de saber, antecipadamente, aquilo que vai, de fato, ocorrer. É, enfim, a capacidade de antecipar uma situação de fato ou prever efetivamente uma situação. Trata-se, como se vê, de uma concepção jusrealista de segurança jurídica, que pressupõe um conceito descritivo.

Delimitadas tais premissas, conclui-se que, como forma de equilibrar o desenvolvimento econômico, a segurança jurídica e o imprescindível controle administrativo das operações de comércio exterior, é imperioso compreender a aplicação das normas aduaneiras em situações concretas, especialmente naquelas que envolvem a suposta prática de fraudes. Nesse contexto, faz-se necessária a fixação de balizas claras para a configuração do dano ao Erário, de

⁴ HÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. São Paulo: Editora JusPodivm, 2025, p. 124.

modo a assegurar o interesse público de forma equilibrada, respeitados os limites impostos pela ordem constitucional.

Com efeito, a Constituição Federal estabelece como fundamentos da ordem econômica a dignidade da pessoa humana, a justiça social, a soberania nacional e a função social da propriedade. A legislação aduaneira, enquanto instrumento de concretização dessa ordem, deve, portanto, ser interpretada e aplicada de maneira coerente e harmônica com tais princípios.

3.2. Das 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.**

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. Nesta operação, a empresa é a responsável pela negociação junto a origem, pela documentação, conferência e desembaraço aduaneiro, sendo toda a operação custeada com recursos próprios.

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, as operações são realizadas pela empresa importadora, mas com os recursos de uma terceira empresa: a adquirente, que é a responsável pelo recolhimento de tributos e demais obrigações da operação. Ambas devem estar habilitadas para operar com o Comércio Exterior, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1984, de 27 de outubro de 2020.

A **importação na modalidade por encomenda** 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. Neste caso, o importador, assim como na importação por conta e ordem de terceiro, é um intermediário na importação, porém negocia com o Fornecedor Estrangeiro, utiliza recursos próprios para custear a operação e revende a mercadoria ao cliente encomendante.

Com relação às Modalidades de Importação, destaco o posicionamento do Ilustre Autor e Conselheiro Rosaldo Trevisan:

3.1.3. Modalidades de importação

Sem dúvidas, a classificação de tipos de importação mais debatida, no Brasil, é a referente às modalidades: **importação direta**, por conta e ordem e por encomenda. Esse debate, contudo, só surge, no Brasil, neste século, quando

passaram a ter previsão em norma legal a **importação por conta e ordem** (na Medida Provisória 2.158-35/2001 - arts. 77 a 81) e a **importação por encomenda** (na Lei 11.281/2006 - arts. 11 a 14).

A maioria das importações brasileiras são efetuadas por conta própria do importador; ou seja, o efetivo adquirente das mercadorias no exterior é a mesma pessoa que registra a declaração de importação. O exportador emite a fatura de venda para o importador, que efetua o pagamento e recebe as mercadorias, e é o contribuinte do imposto de importação.

A **importação por conta e ordem** se caracteriza com uma prestação de serviço, por empresa que registra a declaração de importação (importador por conta e ordem) por conta (arcando com os custos e riscos da operação) e ordem (agindo por determinação de terceiro, sem autonomia de vontade), em função de contrato firmado com quem adquire efetivamente a mercadoria do exportador estrangeiro (adquirente). O importador por conta e ordem não compra ou vende mercadorias, limitando-se a emitir nota fiscal de prestação de serviços ao adquirente da mercadoria importada. Nessa modalidade de importação, em que há um contrato de compra e venda internacional e um contrato de prestação de serviços nacional, o importador por conta e ordem e o adquirente são responsáveis solidários pelo recolhimento do imposto de importação.

A **importação por encomenda**, por sua vez, é caracterizada como uma operação de revenda, pois a empresa que registra a declaração de importação (importador por encomenda) o faz em seu nome e com recursos próprios (admitindo-se o adiantamento de recursos), em função de contrato com um encomendante predeterminado, destinatário da mercadoria previamente conhecido. Nessa modalidade de importação, em que há um contrato de compra e venda internacional e um contrato de revenda nacional, o importador por encomenda e o encomendante predeterminado são responsáveis solidários pelo recolhimento do imposto de importação.

É importantíssimo, nas declarações de importação em que o importador já saiba, previamente, quem será o adquirente ou o encomendante predeterminado, que tais pessoas sejam indicadas em campo próprio da declaração. A ocultação dessas pessoas, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, pode ocasionar a aplicação da pena de perdimento das mercadorias.

Em função disso, grande parte das obras, no Brasil, que se dedica a esta classificação de modalidades, está, de fato, preocupada em estabelecer a fronteira entre importações indiretas lícitas e simuladas/fraudulentas.

Cada uma dessas modalidades de importação (direta ou indireta), com registro antecipado ou posterior à chegada da mercadoria, ou sob distintos modelos de declaração, contempla, em regra, número determinado de etapas, ou fases, como se detalha a seguir.

As três modalidades de importação (direta, por conta e ordem e por encomenda), guardam relação direta com a destinação da mercadoria importada, ou seja, se a revenda no mercado interno se destina ou não a pessoa predeterminada, ou, ainda, se o comprador de bem importado definido antes da data do registro da Declaração de Importação foi corretamente identificado para o controle aduaneiro, consoante as previsões legislativas abordadas em capítulo próprio deste trabalho.

Portanto, a utilização de interposta pessoa não reflete, per si, a infração punitiva com a pena de perdimento, sendo que é possível a importação mediante representação por terceiro, considerando as modalidades por conta e ordem e por encomenda, acima mencionados.

3.3. Configuração de interposição fraudulenta nas modalidades 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:

“...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.”⁵

Como já mencionado, 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.

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.

Ao tratar sobre o tipo infracional, o ilustre Doutrinador e ex Conselheiro **Rodrigo Mineiro FERNANDES** (2018, p. 164)⁶, interpreta que a ocultação do sujeito passivo encaixa no conceito de simulação ligado à causa do negócio jurídico, **tornando o negócio aparente**

⁵ RIZZARDO, Arnaldo. Parte Geral do Código Civil: Lei nº 10.406, de 10.01.2002. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 431.

⁶ 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; e
- ✓ Artigo 689, inciso XXII e §§ 1º e 6º, do Decreto nº 6.759/09 (Regulamento Aduaneiro).

No caso em análise, 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)

Cumpre 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/exportação. 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/2015⁷. 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.

Dada a conceituação e identificação das formas possíveis de interposição fraudulenta, passamos a analisar as comprovações indicadas pela Fiscalização neste litígio:

3.4. Interposição fraudulenta apontada pela Fiscalização no presente caso

Como se constata da exposição acima, o presente litígio versa sobre a interposição fraudulenta na **modalidade comprovada**, uma vez que – reitero – o auto de infração foi lavrado com fundamento legal no inciso V do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76, cumulado com o § 3º, que prevê a multa equivalente a 100% (cem por cento) do valor aduaneiro da mercadoria.

Neste caso, **deve a Fiscalização comprovar que o negócio jurídico que lastreou a operação de importação ocorreu de forma maculada, mediante fraude ou simulação.**

Pelo Princípio da Tipicidade, ao vincular a obrigação natural do fato com a previsão genérica de uma norma abstrata, devem os agentes da Administração Pública indicar, de forma pormenorizada, os elementos do tipo normativo que se coadunam com a circunstância fática que se pretenda lançar, bem como as particularidades jurídicas que tornam ilícita determinada conduta.

E, por se tratar de penalidade sobre acusação de dolo, o encadeamento lógico dos fatos exige elementos probatórios harmonizantes, que resultem em evidências (provas indiciárias) passíveis de sustentar o ato infracional. A simulação deve ocorrer subjetivamente, com a intenção de dissimular, mascarar, esconder a realidade ou o objetivo de um negócio jurídico.

Neste sentido, destaco o v. **Acórdão nº 3302-003.138**, proferido pela 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara da 3ª Seção com a seguinte Ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008

SIMULAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

⁷ Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

Simular é o ato de fingir, mascarar, esconder a realidade, camuflar o objetivo de um negócio jurídico valendo-se de outro, eis que o objetivo intentado seria alcançado por negócio diverso, daí o motivo de o artigo 167 do Código Civil dispor que o negócio jurídico simulado será nulo.

Não é simulação o desmembramento das atividades por empresas do mesmo grupo econômico, objetivando racionalizar as operações e diminuir a carga tributária.

Recurso de Ofício Negado

A decisão acima aborda sobre a configuração de simulação em operações comerciais realizadas entre a empresa autuada e sua subsidiária. Transcreve-se abaixo excerto do r. voto condutor da decisão acima, de relatoria do ilustre Conselheiro Walker Araujo:

Nessa situação fática, a autoridade fiscal entendeu que houve simulação no negócio realizado entre a interessada e sua subsidiária (Agro-Florestal Ltda.), posto que segundo ela a aquisição de madeira da empresa EUCATEX AGROFLORESTAL LTDA de fato não teria ocorrido, haja vista que a madeira seria oriunda de fazendas pertencentes a própria Interessada, havendo pura e simplesmente mera transferência de bem, não existindo, assim, direito à tomada de crédito.

Em suma, pretende a fiscalização demonstrar que a criação da empresa Eucatex Agro-Florestal Ltda. foi simulada, objetivando uma diminuição no recolhimento de PIS/COFINS.

Como a acusação da autoridade fiscal é de que a Interessada tenha simulado o negócio jurídico realizado, o enfretamento da existência ou não de simulação é medida que se impõe.

O planejamento tributário, na medida em que tem sua legalidade provada pelo uso de formas alternativas ou indiretas, representando o negócio jurídico praticado, tem o seu limite de licitude na equivalência entre o fato praticado e o seu efeito jurídico. Ultrapassado este limiar, aparece o artifício dissimulador necessário para disfarçar ou camuflar o verdadeiro e real ato promovido e os seus efeitos jurídicos.

No direito tributário, é perfeitamente admissível ao contribuinte utilizar-se de meios lícitos para economizar/reduzir tributos. Assim, o planejamento tributário, que pode ser legítimo, é ponto de conturbada verificação, considerando que se deve aferir até que ponto é possível ao contribuinte (sujeito passivo da relação), empreender métodos e negócios jurídicos que impliquem a não ocorrência do fato gerador de determinado tributo.

Assim, é na prática de atos simulados que o limite da licitude é transposto, cabendo à Administração Pública investigar e provar sua ocorrência. Sobre atos simulados, trazemos à baila os ensinamentos do professor Silvio Rodrigues⁸:

"A simulação é, na definição de Beviláqua, uma declaração enganosa da vontade, visando produzir efeito diverso do ostensivamente indicado. Negócio simulado, portanto, é aquele que oferece uma aparência diversa do efetivo querer das partes. Estas fingem um negócio que na realidade não desejam.

⁸ Rodrigues, Silvio - Direito Civil – Parte Geral. vol. 1 São Paulo Saraiva, 2000 0 30ª Edição. pág. 222-228

Encontram-se aí os elementos básicos caracterizadores da simulação, pois nela é elementar a existência de uma aparência contrária à realidade. Tal disparidade é produto da deliberação dos contraentes. De fato, a simulação caracteriza-se quando duas ou mais pessoas, no intuito de enganar terceiros, recorrem a um ato aparente, quer para esconder um outro negócio que se pretende dissimular (simulação relativa), quer para fingir uma realidade jurídica que nada encobre (simulação absoluta). Trata-se, portanto, de uma burla, intencionalmente construída em conluio pelas partes que almeja disfarçar a realidade enganando terceiros." (destaques incluídos).

Segundo Silvio de Salvo Venosa⁹ caracteriza a simulação, fundamentalmente, a divergência consciente entre a vontade e a declaração realizada, confira-se:

"Há, na verdade, oposição entre o pretendido e o declarado. As partes desejam mera aparência do negócio e criam ilusão de existência. Os contraentes pretendem criar aparência de um ato, para assim surgir aos olhos de terceiros.

A disparidade entre o querido e o manifestado é produto da deliberação dos contraentes.

Na simulação, há conluio. Existe uma conduta, um processo simulatório; acerto, concerto entre os contraentes para proporcionar aparência exterior do negócio".

Interessante, também, verificar o magistério de Paulo Ayres Barreto¹⁰:

"A simulação em sentido lato é definida como a declaração de vontade irreal, emitida conscientemente, que visa a aparentar um negócio jurídico inexistente, ou que, se existe, é diferente daquele que se realizou, com o propósito de iludir terceiros. E requisito indispensável, portanto, que haja uma divergência entre a vontade interna e a declarada, como bem lembra César García Novoa.

No âmbito fiscal, o prejuízo ocasionado pelo ato simulado é o não recolhimento ou a diminuição do valor que efetivamente deveria ser recolhido a título de tributo. Sobre esse assunto, o Direito Tributário, por força do art. 109 do Código Tributário Nacional, segue o conceito dado pelo Direito Privado, o qual distingue duas espécies de simulação: a absoluta e a relativa.

A simulação será absoluta quando não houver relação negocial efetiva entre as partes, isto é, elas praticam um ato de forma ostensiva, mas este, verdadeiramente não ocorre. Por conseguinte, não esperam nenhum efeito do ato simulado. É, por exemplo, o caso de venda simulada para executar uma fraude contra credores.

Por outro lado, caracteriza-se a espécie relativa (dissimulação) quando há dois negócios jurídicos sobrepostos: o simulado aparece para terceiros, mas sua função na verdade é ocultar outro negócio, dissimulado, aqueles que as partes realmente desejam."

Os requisitos para configurar simulação estão previstos no Código Civil, em seu artigo 167, §1º, que assim dispõe:

"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 antedatados, ou pós-datados.

⁹ VENOSA, SILVIO SALVO. Direito Civil, Parte Geral, Editora Atlas Jurídico, 6a edição, pág. 523

¹⁰ BARRETO, Paulo Ayres. Ato Simulado e Sonegação Fiscal. São Paulo: Editora Noeses, 2014. Pág. 7.

Sobre o tema, este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais têm adotado o seguinte posicionamento:

“SIMULAÇÃO/DISSIMULAÇÃO – Configura-se como simulação, o comportamento do contribuinte em que se detecta uma inadequação ou inequivalência entre a forma jurídica sob a qual o negócio se apresenta e a substância ou natureza do fato gerador efetivamente realizado, ou seja, dá-se pela discrepância entre a vontade querida pelo agente e o ato por ele praticado para exteriorização dessa vontade, ao passo que a dissimulação contém em seu bojo um disfarce, no qual se encontra escondida uma operação em que o fato revelado não guarda correspondência com a efetiva realidade, ou melhor, dissimular é encobrir o que é”. (acórdão 10194.771)

Depreende-se dos citados ensinamentos que **SIMULAR É O ATO DE FINGIR, MASCARAR, ESCONDER A REALIDADE, CAMUFLAR O OBJETIVO DE UM NEGÓCIO JURÍDICO VALENDO-SE DE OUTRO, EIS QUE O OBJETIVO INTENTADO SERIA ALCANÇADO POR NEGÓCIO DIVERSO, DAÍ O MOTIVO DE O ARTIGO 167 DO CÓDIGO CIVIL DISPOR QUE O NEGÓCIO JURÍDICO SIMULADO SERÁ NULO, PORÉM, SUBSISTIRÁ O QUE SE DISSIMULOU, SE FOR VÁLIDO NA SUBSTÂNCIA E NA FORMA.**

POR ISSO, INCUMBE AO FISCO DESCONSTITUIR A PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE DE QUE GOZAM OS ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS ATACADOS, PROVANDO QUE NÃO PASSAM DE MERA APARÊNCIA OU OCULTAM UMA OUTRA RELAÇÃO JURÍDICA DE NATUREZA DIVERSA, ESCAMOTEANDO A OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR, HÁ DE SE VALER DA PROVA INDIRETA, DE INDÍCIOS, QUE HÃO DE SER GRAVES, PRECISOS, CONCORDANTES ENTRE SI, RESULTANTES DE UMA FORTE PROBABILIDADE E INDUTORES DE LIGAÇÃO DIRETA DO FATO DESCONHECIDO COM O FATO CONHECIDO.

Contudo, não vejo nos autos nenhum indício de ato simulado, posto que as irregularidades apontadas pela autoridade fiscal, que poderiam configurar a famigerada “simulação”, não restaram comprovadas.

Com efeito, não há nos autos provas de que a Interessada, no exercício de 2008, era proprietária dos imóveis que são extraídas as madeiras utilizadas como insumos em seu processo produtivo. Por outro lado, os documentos societários carreados no processo, os quais foram devidamente registrados na JUCESP, indicam, até prova em contrário, que as propriedades da Interessada foram transferidas no exercício de 2007, a título de integralização de capital, à empresa Eucatex Agro-Florestal Ltda., dando conta que os imóveis não mais pertenciam a Interessada.

Neste ponto, destaca-se que a integralização de capital realizada pela Interessada, avaliado por ordem judicial e devidamente registrado nos órgãos competentes (JUCESP), demonstra que houve transferência de propriedade dos bens da Interessada à empresa Eucatex Agro-Florestal Ltda., comprovando que, de fato, ela não era proprietária dos imóveis onde são extraídos os insumos.

A Solução de Consulta nº 224, de 14 de agosto de 2014, embora não trate de questão idêntica a discutida neste processo, esclarece que a integralização de capital equivale a alienação propriamente dita, senão vejamos:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF INCORPORAÇÃO DE AÇÕES. TRANSFERÊNCIA. INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL. PESSOA FÍSICA. GANHO DE CAPITAL. INCIDÊNCIA.

Na operação de incorporação de ações, a transferência destas para o capital social da companhia incorporada caracteriza alienação cujo valor, se superior ao indicado na declaração de bens da pessoa física que as transfere, é tributável pela diferença a maior, como ganho de capital, na forma da legislação. Dispositivos Legais: Lei nº 6.404, de 1976, art. 252; Lei nº 7.713, de 1988, art.3º; Lei nº 9.249, de 1995, art. 23; e Instrução Normativa SRF nº 84, de 2001, arts. 2º, 3º, 16, 27 e 30.

Portanto, não vejo irregularidades na operação de compra e venda realizada entre a Interessada e a empresa Eucatex Agro-Florestal Ltda., tratando-se de mera operação mercantil devidamente aceita em nosso ordenamento jurídico.
(sem destaque no texto original)

Com isso, é da Fiscalização o ônus da prova da materialidade da infração (critério material) e sua autoria (critério pessoal/sujeito passivo), ou seja, da simulação sobre os negócios jurídicos da Recorrente, seja em razão da interposição fraudulenta enquadrada na modalidade comprovada (art. 23, inciso V e §1º e §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976), seja por incidência do artigo 373, inciso I do Código de Processo Civil ou, ainda, em razão do art. 9º do Decreto nº 70.235/1972, que assim prevê:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e **demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.**¹¹ (sem destaque no texto original)

Com relação à incidência do artigo 167, I e II do Código Civil, bem como ao ônus da prova do Auditor Fiscal em caso de alegação de fraude e simulação, impera destacar o v. **Acórdão nº 3301-003.975**, proferido pela 1ª Turma da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 28/02/2005 a 26/01/2006

DECADÊNCIA. INFRAÇÕES ADUANEIRAS. A decadência em matéria aduaneira é regida pelo art. 139 do Decreto-lei nº 37/66, que determina o prazo decadencial de 5 anos para impor penalidades, a contar da data da infração, no caso, o registro da declaração de importação.

Recurso de Ofício Negado

IMPORTAÇÃO. FRAUDE NÃO DEMONSTRADA. PENA DE PERDIMENTO INCABÍVEL.

A medida extrema de perdimento de bens somente se mostra cabível quando demonstrada cabalmente as fraudes por artifícios dolosos e documentação emitida com falsidade ideológica imputadas ao contribuinte.

ÔNUS DA PROVA. CONSTITUIÇÃO DO FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO.

¹¹ BARBIERI, Luís Eduardo Garrossino. Ensaios de Direito Aduaneiro. Coords. Claudio Augusto Gonçalves Pereira e Raquel Segala Reis. Editora Intelecto: São Paulo, 2015.

É ônus da fiscalização munir o lançamento com todos os elementos de prova dos fatos constituintes do direito da Fazenda. Na ausência de provas, o lançamento tributário deve ser cancelado.

No r. voto vencedor da Ilustre Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, foi dado provimento ao Recurso Voluntário, considerando que *“estará o contribuinte no campo da ilicitude se o negócio jurídico for simulado ou se houver a ocorrência do disposto nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502/64, ou seja, se as condutas esconderem, modificarem ou excluírem o fato jurídico-tributário”*. Igualmente foi destacado que *“não basta a simples suspeita de fraude ou simulação para que o negócio jurídico realizado pelo contribuinte possa ser desconsiderado pela autoridade administrativa, é necessária a prova do intuito doloso aplicado com a finalidade de modificar as características essenciais do fato jurídico-tributário”*.

Como sintetizado acima, no presente caso a acusação de interposição fraudulenta foi motivada com as seguintes conclusões:

- I. A PROINOX não possuía, à época dos fatos, ativos, recursos materiais e humanos e, principalmente, autonomia de vontade, negocial ou patrimonial que a permitisse atuar por conta própria dentro de qualquer que seja o modelo negocial adotado pelo seu grupo econômico, sendo, quando muito, um CNPJ com habilitação para operar no comércio internacional, e com RADAR ativo.
- II. A PROINOX possuía todos estes requisitos antes de sua aquisição pela MULTILASER, mas à época dos registros das DI que foram autuadas, foi esvaziada pela sua controladora e atuava exclusivamente pelo interesse e meios desta.
- III. O objetivo da MULTILASER ao adquirir a PROINOX foi dar execução a um planejamento tributário, que não se discute nestes autos se era abusivo ou não, de forma a beneficiar-se de uma ação judicial que pretendia suspender o pagamento do IPI na saída de produtos importados do importador (PROINOX), e de benefícios tributários do ICMS do Estado de Santa Catarina.
- IV. A MULTILASER era a real adquirente e única interessada de todas as operações, quer seja pela destinação direta da parte majoritária de todas as importações para si mesma, quer pela destinação de parte destas importações para terceiros, por total falta de capacidade negocial ou operacional da PROINOX.
- V. As importações da PROINOX foram todas na modalidade por conta e ordem, em favor da MULTILASER, que foi ocultada pela omissão desta informação nas DI's autuadas, pela simulação da condição da PROINOX como importadora direta daqueles produtos.

É incontroverso nos autos que a PROINOX e a Multilaser são empresas do mesmo grupo econômico, o que confirma o entrelaçamento do quadro social, endereços e demais fatos demonstrados no Relatório Fiscal.

Da análise dos autos, entendo que a forma como o Auditor Fiscal conduziu a motivação de suas conclusões, demonstra que a acusação questiona o fato de se tratar de operações realizadas por empresas que declaradamente são do mesmo grupo econômico, o que em nenhum momento foi omitido do controle aduaneiro ou de qualquer órgão oficial, inclusive por ser a Multilaser uma companhia de capital aberto.

No presente litígio, a DRJ de origem manteve o lançamento de ofício com a seguinte conclusão:

Antes de ser adquirida pela Multilaser, a empresa Proinox operava no comércio exterior conta própria e também como importadora de produtos para outras pessoas jurídicas adquirentes. Entretanto, o servidor fazendário afirma que tal forma de operar se alterou profundamente com a aquisição realizada pela Multilaser, passando então, a empresa, a somente operar realizando importações por conta própria.

Desde a aquisição da Proinox pela Multilaser, aquela funcionou por mais de dois anos sem contar com nenhum funcionário em suas folhas de pagamento, o que, para a fiscalização, é incompatível com o elevado volume de negócios que realizava, salientando que, pós a realização de diligência e dos questionamentos realizados por meio das intimações, a empresa contratou uma funcionária, conforme dados do Cadastro Nacional de Informações Sociais (CNIS).

O relatório de auditoria afirma que os recolhimentos de IRPJ, CSLL e IPI, pela Proinox, são insignificantes e os de PIS e COFINS são baixos, considerando o faturamento da empresa. Já em relação às compras e vendas realizadas, conforme as notas fiscais por ela emitidas, o agente fiscal elaborou o seguinte quadro comparativo:

PROINOX - COMPARATIVO ENTRE COMPRAS E VENDAS EM 2020 E 2021 (ATÉ 15/03)		
Ano da Emissão	Montante das NFs de entrada R\$	Montante das NFs de venda R\$
2020	275.234.592,24	271.121.788,69
2021	299.501.127,90	238.789.456,57

Dos dados acima, a fiscalização ressalta que a empresa tem dispêndios maiores do que as receitas que aufera, fato que sugere a “necessidade de financiamento por terceiros”.

Em relação à movimentação financeira da empresa ao longo do ano de 2020, foi elaborado o quadro abaixo, no qual se constata que a movimentação financeira do ano foi significativamente superior ao faturamento:

ANO	Créditos líquidos em c/c	Débitos líquidos em c/c
2020	396.897.178,44	393.082.437,92

Outro dado informando é que, em 2020 e 2021 (até 15/03), a Proinox não foi destinatária de Notas fiscais eletrônicas de venda de mercadorias emitidas por terceiros no mercado interno. Para a fiscalização:

“Tal indício costuma ser vislumbrado em empresas de fachada, pois em empreendimentos em funcionamento efetivo, sempre há emissão de notas fiscais inerentes à aquisição de artigos de consumo, manutenção de equipamentos, compras para ativo imobilizado etc.”

Não foi localizado um site por meio do qual a empresa divulgue seus serviços ou produtos.

No período compreendido entre 01/01/2020 e 30/04/2021, a empresa Proinox realizou mais de 1.122 importações, as quais custaram aproximadamente 87,9 milhões de dólares (custo de aquisição das mercadorias), conforme tabela abaixo apresentada:

	DIs registradas	Valor CIF em milhões de US\$
2020	599	37,3
2021*	523	50,6

*Até 30/04.

No mesmo período, a mencionada empresa emitiu notas fiscais de venda de produtos que superam a quantia de 670 milhões de reais, tendo a empresa Multilaser sido sua cliente exclusiva.

Após a instauração do procedimento fiscal, autoridade fazendária afirma haver notado uma alteração no perfil de operação da empresa, o que é retratado na fl. 33, onde apresenta o demonstrativo que denomina de “perfil de emissão de notas fiscais de venda da empresa Proinox em perspectiva mensal”.

Com base nesses dados, sustenta que, até a abertura da fiscalização, em 28/04/2021, a empresa atuou exclusivamente vendendo para a Multilaser, porém, após os questionamentos das intimações, passou a emitir notas fiscais para outras empresas. Ressalta, outrossim, que a empresa Multilaser é a principal destinatária das cargas importadas pela empresa Proinox, tendo sido responsável pela compra de 1,14 bilhões de reais do total de 1,168 bilhão de reais em notas fiscais emitidas pela Proinox no período compreendido entre 01/2020 e 11/2021 (participação de 97,6% do total).

Destaco, ainda, as seguintes conclusões do ilustre Julgador *a quo*:

A fiscalização constatou que, de acordo com o Termo de Concessão, a alíquota de ICMS na importação é reduzida, além de ser diferida e que o tratamento prevê também a diminuição de custos tributários na comercialização, visto que há redução da alíquota de ICMS pago nas saídas internas e interestaduais.

O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil afirma que:

“Para usufruir desse benefício muitas empresas utilizam o expediente da abertura de ‘estabelecimento de fachada’ no estado de Santa Catarina, estado pelo qual realizam suas importações. Tais estabelecimentos existem apenas formalmente, não possuindo existência física ou operacional. As constatações realizadas durante à diligência corroboram ser esse o caso da filial da empresa Proinox Brasil.”

O responsável pelo armazém foi instado a apresentar o contrato de locação do espaço, bem como toda a comunicação trocada com os responsáveis pela parte do contratante do negócio, tendo informado que tais documentos estariam localizados no setor comercial da empresa, o qual funcionaria em outro local. Dessa forma, a fiscalização se dirigiu a esse novo endereço.

No local, foi constatado que nele funcionaria a empresa TAC Transportes e Armazéns Gerais Ltda. (CNPJ 07.639.029/0001-67), que realiza parte da operação de transporte de cargas para a empresa Multilaser. Além da obtenção do contrato que regrou a locação, no computador da proprietária, foram obtidos documentos de troca de comunicação com os responsáveis pela empresa Proinox.

Das comunicações, a auditoria destaca o e-mail interno da TAC Transportes e Armazéns Gerais, de 14/05/2020, referente a salas de sublocação oferecidas pela empresa, intitulado de “SALAS SUBLOCAÇÃO TAC TRANSPORTES PARA RECEBIMENTO DE CORRESPONDENCIAS”:



À vista dos fatos até então apurados, a autoridade fiscal entende que:

“Esse e-mail corrobora a conclusão de que, de maneira permanente, não havia nenhum funcionário da Proinox no local, pois, se houvesse, ele seria o responsável por receber as correspondências endereçadas à empresa, não havendo necessidade de orientação da TAC para seus funcionários no que se refere a procedimentos de recebimento de correspondências que seriam endereçadas à empresa Proinox.”

No que tange às negociações relativas à operação da Proinox junto a TAC Transportes e Armazéns Gerais, é citado ainda o e-mail intitulado de “RFQ – Armazenagem”, iniciado pelo sr. Marco Andrade, funcionário da Multilaser, por meio do qual inicia negociação de valores referentes a armazenagem de cargas (fl. 102). Em resposta, o gerente comercial da TAC respondeu enviando cotação para o gestor da Multilaser (fl. 103). A negociação prosseguiu até que a TAC enviou a seguinte mensagem (destaques da autoridade autuante):

De: TAC Transportes | Kleber <kleber@tactransportes.com.br>
 Enviado: quarta-feira, 27 de janeiro de 2021 10:08
 Para: Marco Andrade <marco.andrade@multilaser.com.br>
 Cc: Alan Mariano de Deus <alan.deus@multilaser.com.br>; TAC Transportes | Everton Boava <everton.boava@tactransportes.com.br>; Tac Transportes | Camila Wilbert <camila.wilbert@tactransportes.com.br>; TAC Transportes | Yasmin Melissa de Souza <yasmin.souza@tactransportes.com.br>; TAC Transportes | Vanessa <vanessa@tactransportes.com.br>
 Assunto: RES: RFQ - ARMAZENAGEM

Bom dia Marco !

Importante comentar que para os valores apresentado, precisamos que o frete de remoção seja feito pela TAC Transportes, até porque sua filial da estará na TAC Transportes.

Nesse ponto, a fiscalização adverte que “Quando se observa o CNPJ matriz da Multilaser, constata-se que a empresa não possui nenhuma filial em Santa Catarina, muito menos uma dentro do armazém da TAC. A empresa que possuía armazém dentro da TAC é a Proinox Brasil.” Em novas negociações relativas à operação da Proinox junto a TAC, é mencionado ainda e-mail iniciado pelo sr. Tiago de Lima, funcionário da empresa Multilaser Industrial, por meio do qual ele inicia negociações com a TAC, conforme seguintes excertos (destaques da autoridade autuante):

De: Tiago De Lima <tiago.lima@multilaser.com.br>
 Enviada em: quinta-feira, 4 de março de 2021 13:40
 Para: TAC Transportes | Kleber <kleber@tactransportes.com.br>
 Assunto: Operação Proinox Tac Transportes
 Prioridade: Alta
 Bom dia!!
 Kleber

Podemos marcar um call para alinhar a cotação da operação abaixo? Nosso time de logística já fez um primeiro contato e vamos iniciar as negociações.

	TAC	Comentário	Proposta
Contato	Kleber/Gledson/Vanessa		
Metragem do Galpão	400		
Capacidade de Armazenagem	4500		
Posições Livres	0	1000 posições ocupadas pela Multilaser. Possibilidade de ampliação a partir de Maio	

[omissis]

ESCOPO

Utilizar nosso sistema. (Premissa para operação Multilaser).

Receber Processos vindos pela Proinox SC

Desovar carga no armazém do parceiro

- Material acabado sem necessidade de retrabalho no ato do descarregamento.
- Carga não paletizada.
- Etiqueta EAN / DUN14 disponível para leitura na parte externa da caixa.

Armazenar material utilizando nosso sistema (Protheus).

- Controle de Estoque FIFO

Separar a operação

- Separar a operação deve ocorrer em D=0 / D=1 considerando um horário de corte para envio da necessidade de separação.

Para Multilaser Extrema

Solicitação de transferência da Proinox para Multilaser.

- Possibilidade de expansão para demais itens vindos pela Proinox.

Frete para Multilaser

- Pode ser pelo parceiro ou contratado pela Multilaser.

Frete para Cliente Final

Cotação e frete contratado pela Multilaser

Att,

Em relação à mensagem acima, a fiscalização tece o seguinte comentário:

“Da troca de comunicação acima depreende-se que o funcionário da Multilaser, sr. Tiago de Lima, do setor de compras da empresa, após contato prévio estabelecido pelo setor de logística também da Multilaser, negocia aspectos operacionais da operação entre Proinox e TAC Transportes.

Conforme escopo delineado, a operação da Multilaser envolveria o recebimento de processos vindos pela “Proinox SC”. Tais cargas seriam desovadas no armazém da TAC e armazenadas utilizando o sistema da Multilaser (“Protheus”), sob o método de controle de estoques conhecido como “FIFO” – first in, first out.

Após armazenagem e separação das cargas, iniciar-se-ia a fase de envio para Multilaser Extrema ou diretamente para Cliente Final. Na primeira hipótese, haveria solicitação de transferência da Proinox para a Multilaser (emissão de nota fiscal de venda), procedendo a TAC então à separação, conferência e carregamento dos itens.

Já para hipótese de envio para cliente final (Proinox para Cliente, sem passar por Multilaser, presume-se), o procedimento seria semelhante, mas seriam aportadas etiquetas de volume.

Interessante notar que mesmo na hipótese de envio direto para o cliente final, seria a Multilaser a responsável pela contratação do frete.

Essa comunicação deixa claro que são os funcionários da Multilaser, por meio de seu know-how e dos sistemas da empresa, os responsáveis pela operacionalização/definição da operação por parte da Proinox junto a TAC transportes.”

É mencionado também o e-mail enviado por funcionário da TAC Transportes, do setor de TI, para destinatários da Multilaser, com vistas a tratar de aspectos técnicos atinentes à integração de sistemas entre TAC e Proinox, conforme excertos e destaques abaixo, feitos pelo autuante, à fl. 107. A fiscalização observa que a comunicação para definição de aspectos operacionais da operação Proinox com a TAC Transportes se dá por meio de funcionários da Multilaser.

Outro exemplo refere-se a ordem de compra (PO – Purchase order) nominada de “AXE05”, cujo e-mail foi iniciado pela sra. Cintia Fardini, especialista de importação da Multilaser (fl. 108-109). A fiscalização constatou que a carga de referência AXE05 foi registrada em nome da Proinox, conforme capa da DI nº 21/0423651-6 e informações inseridas no campo Dados Complementares e BL nº SNBLU0016741 (fl. 110).

A sra. Cintia Fardini enviou as respectivas notas fiscais, conforme e-mail colacionado na fl. 112, nele constando a nota fiscal emitida em nome da Proinox, na qual consta a natureza da operação “remessa armazém”, cujo destinatário é a empresa TAC Armazéns Gerais Ltda.

À vista dessas mensagens, a fiscalização emite manifestação com o seguinte teor:

“Em resumo dessa comunicação, observa-se funcionária da Multilaser solicitando da transportadora TAC Transportes a retirada de cargas que estavam armazenadas em zona primária antes que vencido o Free Time de que essas cargas usufruíam [...].

As cargas mencionadas foram registradas e nacionalizadas em nome da Proinox. Todavia, antes mesmo dessas cargas serem “vendidas” para a Multilaser, os prepostos da empresa já atuavam em sua posse e tomavam as devidas providências.

Na penúltima comunicação, observa-se o envio da NF de Remessa para Armazém, tendo como emitente a empresa Proinox e como destinatária a empresa TAC Armazéns. De se notar que foram os funcionários da Multilaser os responsáveis por

emissão de Nota Fiscal da fls. 112-113 empresa Proinox, restando cristalino, uma vez mais, que são os funcionários da Multilaser os responsáveis por operacionalizar a empresa Proinox.

De idêntica forma se procedeu para as cargas mencionadas no e-mail inicial, de referência GAN52 (páginas 46 a 55 do anexo 05), KOT29 (páginas 61 a 74), PAD29 e PAD30 (págs. 75 a 92)."

Às fls. 115-120, são mencionadas comunicações indicativas de que houve necessidade de estornar notas de venda emitidas pela Proinox para a Multilaser, sendo necessárias emissões de notas de remessa para armazenamento da Proinox com destino a TAC armazéns. O relatório de auditoria aponta que, após o envolvimento de vários funcionários da Multilaser, as notas fiscais foram finalmente canceladas e as novas notas fiscais da Proinox foram emitidas pelos funcionários da Multilaser, citando, como exemplo a de número 2052 (data de emissão 17/02/2021).

Mais um e-mail é referido, tendo a comunicação sido iniciada pela sra. Cintia Fardini, da Multilaser:

Prezados bom dia

Em alinhamento com a fábrica, vamos enviar para o armazém da TAC os processos abaixo.

Precisaremos das notas de transferência.

Podem providenciar por favor?

@Taiane por favor enviar a ordem para a TAC com os documentos

Obrigada!

HTG103	5	TAC		11/02/2021	03/02/2021	-7	VENCIDO	UBERABA	A PROGRAMAR
MST22.4	2	TAC		14/02/2021	01/02/2021	-4	VENCIDO	ITAPOA	A PROGRAMAR
PRE25	8	TAC		14/02/2021	01/02/2021	-4	VENCIDO	ITAPOA	A PROGRAMAR
SWE107	1	TAC		15/02/2021	01/02/2021	-3	VENCIDO	ITAPOA	A PROGRAMAR
COU25	1	TAC		15/02/2021	01/02/2021	-3	VENCIDO	ITAPOA	A PROGRAMAR
COU33	1	TAC		15/02/2021	03/02/2021	-3	VENCIDO	ITAPOA	A PROGRAMAR
HBR46	7	TAC		16/02/2021	08/02/2021	-2	VENCIDO	ITAPOA	A PROGRAMAR

Best Regards,

A fiscalização afirma que “por fábrica, a sra. Cintia Fardini só poderia estar se referindo ao complexo industrial localizado em Extrema/MG.” e “o motivo da Proinox armazenar cargas nº armazém da TAC é esclarecido” por outra mensagem:

De: Cintia Fardini Alves Kobayashi (mailto:cintia.fardini@multilaser.com.br)

Enviada em: sexta-feira, 19 de fevereiro de 2021 12:43

Para: Sandro Sandrini Velga <sandro.velga@multilaser.com.br>

Cc: Taiane <desembaraco1@brasport.com>; Helena de Oliveira Simao <helena.simao@multilaser.com.br>; Greice Aparecida Dos Santos <greice.santos@multilaser.com.br>; Faturamento MG <faturamentomg@multilaser.com.br>; Gilmar Jose Da Silva <gilmar.silva@multilaser.com.br>; Comex - Operações <comex.operacoes@multilaser.com.br>; Cleiton Pereira Da Silva <cleiton.silva@multilaser.com.br>; Expedição MG <expedicao.extrema@multilaser.com.br>; Rogerio Bueno De Lima <rogerio.lima@multilaser.com.br>; Samara Salvador Siqueira <samara.siqueira@multilaser.com.br>; Pedro Lucas Moreira de Oliveira <pedro.oliveira@multilaser.com.br>; Paloma Correa Pinto <paloma.correa@multilaser.com.br>; Wesley Mendes De Moraes <wesley.moraes@multilaser.com.br>; Weliton Pereira Da Silva <weliton.pereira@multilaser.com.br>

Assunto: Re: SEGUNDA REMESSA PROCESSOS ARMAZEM TAC

Oi, Sandro, devido ao acúmulo de processos que temos a receber, programação da fábrica + estoque, e geração de custos, teremos mais processos que entrarão nessa situação.

Nesse passo, a autoridade tributária assevera que:

“Da troca de comunicações infere-se que as cargas da Proinox foram armazenadas na TAC porque o estoque que existia na época armazenado em Extrema/MG, somado da produção da fábrica da Multilaser que lá coexiste e dos processos em importação, obrigaria a Multilaser a manter cargas já importadas, via Proinox, nos armazéns de recintos em zona primária, o que geraria maiores custos. Tal ponto é relevante pois aponta na direção de que mesmo nas hipóteses em que a Proinox armazenou cargas no armazém da TAC, o fez por motivos operacionais da Multilaser, e seus funcionários precisaram encontrar soluções para o desafio operacional do momento.”

Em continuidade às trocas de mensagens, após envolvimento de vários setores e funcionários da Multilaser, a emissão de notas fiscais da Proinox para armazenar as cargas na TAC Armazéns é solicitada pela sra. Cintia Fardini, funcionária da Multilaser, o que motivou a resposta por parte do setor de faturamento da Multilaser, enviando as notas fiscais (fl. 121).

Todavia, com base nas mensagens sequenciais, a fiscalização esclarece que os anexos encaminhados não correspondiam às notas fiscais da carga de fato recebidas no armazém da TAC e, assim, esta empresa não pôde armazenar as cargas, sendo obrigada a mantê-las em cima dos caminhões até que a situação fosse contornada, o que acabou gerando uma discussão de custos extraordinários.

Mais um caso concreto é citado, este referente à ordem KEY57, sendo que a comunicação se iniciou com aviso do despachante para os contatos da transportadora e da Multilaser, fazendo alusão a “CARREGAMENTO DE MERCADORIAS Proinox BRASIL LTDA. (fl. 122).

O funcionário da Multilaser, sr. Victor Angelim assim responde:

De: Victor Angioletto Angelim [<mailto:victor.angelim@multilaser.com.br>]

Enviada em: segunda-feira, 18 de janeiro de 2021 13:58

Para: Vânia Castilho <desembaraco06@brasporto.com>; MAYCKON KOLLERT <mlkterceirizacoes@gmail.com>; everton.boava@tactransportes.com.br; itapoa@tactransportes.com.br; operacional@tactransportes.com.br

Cc: Marcos Goyogi <marcos.goyogi@brasporto.com>; Desembaraco <desembaraco@brasporto.com>; Cleiton Pereira Da Silva <cleiton.silva@multilaser.com.br>; Gilmar Jose Da Silva <gilmar.silva@multilaser.com.br>; Thiago Bastos De Morais Vieira <thiago.bastos@multilaser.com.br>; Samanta De Lima Cardoso <samanta.lima@multilaser.com.br>; Renan Felipe De Lima <renan.lima@multilaser.com.br>; Cintia Fardini Alves Kobayashi <cintia.fardini@multilaser.com.br>; Gustavo Sousa Rodrigues <gustavo.rodrigues@multilaser.com.br>; Danilo Angi Luiz <danilo.angi@multilaser.com.br>; Fabiano Favero <fabiano.favero@multilaser.com.br>; Lucila dos Reis Santos <lucila.santos@multilaser.com.br>; Brian Moro <brian.lima@multilaser.com.br>

Assunto: RES: CARREGAMENTO PROINOX - AEROPORTO NAVEGANTES - KEY57

Boa tarde Cleiton e Thiago,

Esse caso é referente a uma importação aérea que fizemos para Proinox.

Além de ser muito urgente para linha, não possuímos negociação lá.

Podem por favor programar com a TAC com urgência, para não ultrapassarmos o segundo período de armazenagem?

Grato.

No entendimento da fiscalização, “novamente, nesse caso concreto verifica-se que são de fato os funcionários da Multilaser que operam por meio da Proinox”. Por meio do código indicado no e-mail e da data da comunicação, foi possível relacionar a operação mencionada com a carga declarada por meio da DI nº 21/0083044-8, tendo sido registrada em nome da Proinox. Após nacionalização do produto, as notas fiscais de entrada e de saída foram emitidas, conforme planilha de notas fiscais da empresa Proinox (fl. 124).

Em outra comunicação citada, a sra. Lucila dos Reis Santos, analista de importação da Multilaser, envia para a transportadora a lista de cargas cujos navios estão para chegar em Itapoá – SC (fl. 125). Conforme extração de dados feita no Siscomex, a fiscalização confeccionou uma planilha, a qual demonstra o vínculo entre os processos constantes da lista enviada pela funcionária da Multilaser, as respectivas DIs que vieram posteriormente a ser registradas em nome da Proinox e as notas fiscais de entrada e de venda emitidas pela Proinox, sendo que estas últimas têm como destinatária a empresa Multilaser (fl. 126).

A fiscalização faz a seguinte análise dessa constatação:

“Em resumo dessa comunicação, observa-se que a funcionária da Multilaser já adotava providências operacionais a respeito de cargas que nem sequer haviam entrado no país, muito menos sido transferidas da Proinox para a Multilaser. Mais uma forte de evidência que aponta na direção de que a empresa Multilaser era a real importadora das cargas registradas em nome da Proinox quando do registro das respectivas DIs.

Aqui se faz um aparte em relação às notas fiscais de entrada emitidas pela empresa Proinox. Conforme evidenciado, após a superação dos tramites de nacionalização das cargas, são os funcionários da Multilaser os responsáveis pela emissão das notas fiscais de entrada na empresa Proinox Brasil Ltda.”

A análise de uma das notas fiscais de entrada na empresa Proinox Brasil, referenciada na citada planilha, revelou que há menção ao nome de fantasia “Multilaser Itajaí”, o que, para a fiscalização “acresce às evidências de que a Multilaser era a importadora oculta da operação de importação então registrada [...] conforme consulta a seu CNPJ, a Multilaser Industrial S.A. não possui filiais em Itajaí/SC” (fl. 127). Em consulta ao campo de e-mails da aba “destinatário” da

nota, constatou-se que há menção de contatos eletrônicos do vendedor dos produtos (exportador) e da empresa Multilaser.

Quando analisou as notas fiscais de entrada emitidas pela Proinox, entre o período de 01/04/2019 a 30/04/2021, a fiscalização detectou que, dentre as 4.352 notas fiscais de entrada nº período, existem 3.826 ocorrências do termo “@multilaser”, ou seja, em aproximadamente 88% do total das notas fiscais de entrada emitidas pela Proinox há menção à futura destinatária das cargas importadas. É ressaltado que nesse período ocorreu a transição entre as gestões da empresa, o que, para a fiscalização, justifica uma grande parte das não ocorrências do referido termo.

Em e-mail enviado por funcionário da Multilaser, cujo assunto era “REFERÊNCIA NÃO ENCONTRADA DACTE 145689”, menciona-se a não localização de um DACTE (Documento Auxiliar do Conhecimento de Transporte Eletrônico) (fl. 129). Posteriormente, em análise do sistema da Multilaser, foi localizada uma DTA (Declaração de Trânsito Aduaneiro) a qual se referia o DACTE que não havia sido localizado no sistema, mas estava sendo cobrada da Multilaser pela TAC Transportes (fl. 130). A fiscalização verificou o extrato da citada DTA, constatando que amparava uma carga que transportada de Itapoá/SC para São Paulo/SP, registrada em nome da Proinox, ressaltando que, “quem estava cuidando do faturamento e pagamento pelo serviço de transporte contratado nº trecho era a funcionária da Multilaser” (fl. 131).

E assim observou a Fiscalização:

- a) a empresa adquirida não possuía ativos fixos relevantes, pois, conforme evolução do balanço patrimonial apresentado, o ativo imobilizado da Proinox valia 257 mil reais;
- b) ao fim de 2019, a Proinox também não possuía estoques que estavam sendo adquiridos pela Multilaser, pois tal rubrica contábil se encontrava zerada;
- c) tendo em vista a evolução verificada nas notas fiscais de venda da Proinox, a Multilaser também não estava interessada na carteira de clientes da Proinox, pois a empresa não mais negociou com eles, passando a atender à empresa Multilaser com exclusividade após a aquisição;
- d) o item 2.5.1 do Instrumento de Cessão de Quotas determinava que a Sociedade deveria ficar neutra de qualquer efeito econômico das operações em andamento, ou seja, a empresa não estava adquirindo nenhum resultado econômico das operações que naquele momento estavam sendo conduzidas;
- e) a inexistência de empregados registrados em folha quando da abertura da fiscalização, embora se suponha que existissem, pois o contrato fazia menção ao Anexo 5.2.o. no qual haveria lista de empregados da empresa anteriormente à aquisição, leva à conclusão de que a Multilaser não também estava interessada no know-how dos profissionais da empresa adquirida;

f) o Instrumento de Cessão de Quotas, por meio do seu Anexo 4.1, o qual não foi apresentado à fiscalização, supostamente valorou as marcas cedidas em R\$ 500.000,00, valor muito aquém do dispendido na aquisição;

g) os créditos de IPI que a empresa Proinox detinha até então (3,14 milhões de reais, segundo o balanço), embora tivessem entrado na conta de “valor justo dos ativos líquidos” calculados pela empresa de consultoria, não seriam ativos transferidos aos compradores, conforme disposição contratuais.

Como já mencionado acima, o art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976 tipifica como infração a ocultação do sujeito passivo, mediante fraude ou simulação, hipótese que pressupõe, necessariamente, a presença de conduta dolosa, voltada à criação de aparência enganosa destinada a burlar o controle aduaneiro quanto à identidade do real importador.

A configuração da simulação, para fins aduaneiros, exige a dissociação intencional entre a realidade formalmente declarada e a realidade efetivamente praticada, com o propósito específico de dissimular, mascarar ou ocultar o verdadeiro adquirente da mercadoria importada. Não se trata, portanto, de mera opção organizacional ou de divergência quanto ao modelo de negócios adotado, mas de expediente artificioso, estruturado para induzir a Administração em erro.

No caso concreto, não se verifica qualquer ruptura entre forma e substância. Ao contrário, o conjunto probatório revela plena correspondência entre a realidade jurídica, documental, contábil e operacional das importações realizadas.

Da análise dos autos, no que se refere às alegações de confusão patrimonial, capacidade operacional e existência de sistema integrado, verifica-se que em nenhum momento foi omitido do controle aduaneiro o vínculo existente entre as empresas. Desde o início do procedimento fiscal, restou expressamente esclarecido que a MULTILASER INDUSTRIAL S.A. detém o controle societário da PROINOX BRASIL LTDA.

Tal vínculo societário, por si só, apenas reflete o modelo operacional adotado pelo grupo econômico, não sendo apto a caracterizar qualquer irregularidade. A ausência de ocultação da relação entre as empresas afasta, de plano, a premissa central da acusação fiscal. Nesse contexto, a coincidência de endereço, a identidade de administração em determinados períodos, o compartilhamento de instalações e demais circunstâncias apontadas pela Fiscalização não se mostram suficientes, isolada ou conjuntamente, para a configuração de interposição fraudulenta nas operações de comércio exterior realizadas pela PROINOX, sobretudo diante da inexistência de prova quanto à intenção de burlar o controle aduaneiro.

Não há, igualmente, fundamento para o deslocamento da responsabilidade pelas importações à MULTILASER. As aquisições foram regularmente declaradas, documentadas e formalizadas mediante a emissão das correspondentes Notas Fiscais, tendo sido devidamente contabilizadas, com observância de todos os requisitos formais aplicáveis.

Reitero que inexistem provas hábeis a demonstrar uma conduta dolosa que justifique a ocorrência da suposta fraude ou simulação que caracterize interposição fraudulenta.

A Fiscalização sustentou, ainda, que teria ocorrido quebra da cadeia de recolhimento do IPI, decorrente da suposta ocultação do real sujeito passivo nas importações, mediante fraude, simulação e interposição fraudulenta de pessoas jurídicas, o que comprometeria a aplicação do princípio da não cumulatividade do imposto. A partir dessa premissa, o Auditor Fiscal concluiu que a alegada ocultação da condição de importador faria com que, na revenda das mercadorias no mercado interno, o imposto deixasse de ser destacado e recolhido, além de impedir sua incidência sobre base de cálculo que incluísse custos e margem de lucro do vendedor.

Sustentou-se, ainda, que a MULTILASER, ao estruturar suas operações de modo a aparentarem ser realizadas pela PROINOX, teria se afastado indevidamente da condição de contribuinte do IPI na qualidade de estabelecimento equiparado a industrial, em afronta ao art. 51, II, do Código Tributário Nacional, bem como aos arts. 9º, I e IX, da Lei nº 4.502/1964 e ao Decreto nº 7.212/2010.

Em contrapartida, as Recorrentes demonstraram que a aquisição da PROINOX não resultou em redução do montante de IPI recolhido pela MULTILASER, conforme evidenciam os balanços auditados constantes dos autos. Ademais, comprovaram que a PROINOX realizou diversas importações sujeitas a regimes de isenção, tendo posteriormente recolhido valores superiores a R\$ 7.500.000,00, conforme documentação juntada aos autos.

A Fiscalização também invocou a tese de abuso da personalidade jurídica, com fundamento no art. 50 do Código Civil, embora tenha expressamente reconhecido que não pleiteava a desconsideração da personalidade jurídica da PROINOX. Ocorre que referido dispositivo trata da separação patrimonial entre a pessoa jurídica e seus sócios, não se aplicando a relações operacionais entre empresas distintas integrantes de um mesmo grupo econômico. A simples existência de administração conjunta ou compartilhamento de estruturas decorrente do modelo de negócios adotado não configura simulação nem interposição fraudulenta, tampouco autoriza a aplicação da pena de perdimento.

Importa ressaltar que à Autoridade Fiscal não cabe impor aos contribuintes determinado modelo de organização empresarial. No ordenamento jurídico brasileiro, as empresas podem estruturar livremente suas atividades, desde que inexistente vedação legal expressa. E questionamentos relativos a planejamento tributário abusivo exigem demonstração concreta de fraude ou simulação, o que não se verifica no caso em exame.

Outrossim, o compartilhamento de estrutura física e de recursos humanos entre PROINOX e MULTILASER constitui prática comum em grupos econômicos, nos quais determinadas empresas se especializam em funções administrativas, regulatórias e operacionais relacionadas à importação, não se confundindo com expediente fraudulento.

O que se verifica no presente caso é a adoção de um modelo de negócios legítimo, em que empresas distintas, pertencentes ao mesmo grupo econômico, desempenham atividades

especializadas e compartilham recursos de forma transparente. As ações realizadas por ambas as empresas e por seus colaboradores são compatíveis com essa estrutura empresarial.

O conjunto probatório demonstra, de forma consistente, que a PROINOX atuou como importadora real, formal e material das mercadorias, figurando ostensivamente em toda a documentação das operações. A atuação da MULTILASER limitou-se a aspectos logísticos e comerciais compatíveis com sua condição de controladora, não se constatando o dolo específico de ocultação, mediante fraude ou simulação, na forma legalmente exigida para configuração de interposição fraudulenta.

É igualmente relevante destacar o fato de ser incontroverso nos autos que ambas as empresas possuem habilitação no SISCOMEX na modalidade ilimitada, circunstância que evidencia prévia e rigorosa análise cadastral, econômico-financeira e operacional pela Administração Aduaneira, sendo incompatível com a lógica do sistema a alegação de utilização de empresa interposta para ocultação do real adquirente.

Some-se a isso o fato de que a MULTILASER INDUSTRIAL S.A. é companhia aberta, registrada e fiscalizada pela Comissão de Valores Mobiliários, com ampla divulgação de informações societárias e financeiras, inclusive por meio de demonstrações auditadas e relatórios periódicos. Trata-se, portanto, de pessoa jurídica submetida a elevados padrões de governança, transparência e controle externo, o que reforça a impropriedade da imputação de fraude ou simulação, sobretudo na ausência de qualquer indício concreto de ocultação intencional.

A própria atuação da Administração Aduaneira corrobora essa conclusão, uma vez que o lançamento de ofício se restringe a uma única Declaração de Importação (DI nº 21/0758902-9), enquanto outras operações subsequentes realizadas pela PROINOX foram regularmente desembaraçadas, em sua maioria em canal verde, sem exigência de garantias ou adoção de procedimentos especiais de combate à fraude. Ademais, importações destinadas a terceiros diversos da MULTILASER não foram objeto de autuação, afastando a existência de padrão fraudulento.

Por fim, o arquivamento do inquérito policial instaurado para apuração dos fatos, por ausência de justa causa, reforça a inexistência de dolo ou simulação nas operações analisadas.

Diante de todo o exposto, o conjunto fático-probatório evidencia que as importações decorreram de organização empresarial lícita e amplamente fiscalizada, inexistindo qualquer demonstração de ocultação ou de adoção de expedientes artificiais voltados a burlar o controle aduaneiro.

Em suma, não foi comprovada a necessária intenção de dissimular, mascarar ou esconder do Controle Aduaneiro a realidade sobre a operação de importação objeto da autuação.

Os fatos indicados pela Fiscalização como passíveis de configurar interposição fraudulenta, na realidade demonstram que **não há negócio aparente divergente do negócio real**, resultando no vício na causa e consequente violação ao controle aduaneiro¹².

Por sua vez, ausentes a ocultação do real adquirente, a fraude, a simulação e o dolo específico exigidos, não se verifica a subsunção da conduta ao art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

Outrossim, diante das circunstâncias fáticas adotadas pelo ilustre Auditor Fiscal para motivar o lançamento de ofício, em especial com relação à vinculação entre as empresas, destaco a **SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 158 – COSIT, de 24 de setembro de 2021**, assim Ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO – II

IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA. DISPENSABILIDADE DE IDENTIFICAÇÃO DO ENCOMENDANTE DO ENCOMENDANTE PREDETERMINADO. INFRAÇÕES POR FRAUDE, SIMULAÇÃO OU INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PRAZO DE ESTOQUE.

A importação por encomenda envolve, usualmente, apenas dois agentes econômicos, ou seja, o importador por encomenda e o encomendante predeterminado, que são, respectivamente, o contribuinte e o responsável solidário pelos tributos incidentes. A presença de um terceiro envolvido – o encomendante do encomendante predeterminado – não é vedada pela legislação, não descaracteriza a operação de importação por encomenda, e, portanto, não é obrigatória sua informação na Declaração de Importação, desde que as relações estabelecidas entre os envolvidos na importação indireta representem transações efetivas de compra e venda de mercadorias.

A ocorrência de relações comerciais autênticas com terceiros, nos casos de importação por encomenda, por si só, não caracteriza ocultação do real comprador mediante fraude, simulação ou interposição fraudulenta, de que trata o inciso V, do art. 23 do Decreto-Lei (DL) nº 1.455, de 1976, ou acobertamento de reais intervenientes ou beneficiários, de que trata o art. 33 da lei nº 11.488, de 2007, desde que as relações estabelecidas entre todas as partes sejam legítimas, com comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos utilizados, observado o disposto no § 2º do art. 23 do DL nº 1.455, de 1976.

A simples vinculação societária entre empresas nacionais envolvidas em operação legítima de importação por encomenda não se confunde com a figura da infração de ocultação do sujeito passivo mediante fraude, simulação ou interposição fraudulenta, de que trata o inciso V, do art. 23 do DL nº 1.455, de 1976.

A legislação aduaneira de regência não estabelece prazo mínimo para permanência de mercadoria importada em estoque, seja por parte do importador ou por parte do encomendante predeterminado. O curto tempo de permanência

¹² FERNANDES, Rodrigo Mineiro. Introdução ao Direito Aduaneiro. São Paulo: Editora Intelecto, 2018, págs. 164.

de mercadoria em estoque não tem o condão de, encomenda, de que trata o art. 11 da Lei nº 11.281, de 2006.

Dispositivos Legais: Constituição Federal, art. 237; Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, com redação da Lei nº 10.637, de 2002; Lei nº 11.281, de 2006, arts. 11 e 13; Lei nº 11.488, de 2007, art. 33; Decreto nº 70.235, de 1972, art. 49; Decreto nº 6.759, de 2009 (Regulamento Aduaneiro), art. 18 e art. 106, § 1º, II; Decreto nº 7.212, de 2010, art. 264; Instrução Normativa RFB nº 1.861, de 2018, art. 3º; e Instrução Normativa RFB nº 1.986, de 2020.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

CONSULTA. INEFICÁCIA PARCIAL.

É ineficaz a consulta na parte que não atende aos requisitos exigidos, especificamente em relação às perguntas de números 2 (dois), 3(três), 6 (seis), e à primeira parte da pergunta nº 7 (sete), tendo em vista que os referidos questionamentos não observam o previsto nos incisos II, XI e XIV do art. 18 da IN RFB nº 1.396, de 2013, que regulamenta o processo de consulta relativo à interpretação da legislação tributária e aduaneira no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.

Dispositivos Legais: Art. 18, incisos II, XI e XIV, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013. (sem destaque no texto original)

Por fim, este Colegiado já analisou situação análoga, afastando a acusação de interposição fraudulenta naquele caso, nos termos do voto vencedor desta Relatora, consignado no **Acórdão nº 3402-009.984**, assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

AUTO DE INFRAÇÃO. PRELIMINAR DE NULIDADE.

Cumpridos os requisitos dispostos no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, e não havendo a ocorrência de qualquer das circunstâncias previstas no art. 59 do mesmo diploma legal, não há que se falar em nulidade do Auto de Infração.

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).

PENA DE PERDIMENTO DE MERCADORIA NÃO LOCALIZADA. CONVERSÃO EM MULTA. OCULTAÇÃO DOS REAIS INTERVENIENTES NA OPERAÇÃO DE IMPORTAÇÃO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA COMPROVADA. ART. 23, INCISO V DO DECRETO-LEI 1455/76. FRAUDE E SIMULAÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO DA FISCALIZAÇÃO.

A interposição fraudulenta na operação de comércio exterior perfaz-se quando houver a ocultação do sujeito passivo da operação de importação, mediante fraude ou simulação. As demonstrações feitas pela Fiscalização devem ser amparadas por documentação que atesta a ocorrência da conduta tal qual tipificada em lei, uma vez que detém o ônus probatório da ocorrência de fraude ou simulação, passíveis de configuração de interposição fraudulenta. Não tendo sido carreados aos autos elementos suficientes à demonstração do dolo, a autuação deve ser cancelada.

Diante das razões acima, concluo que no presente caso não está comprovada a ocorrência de fraude ou simulação, tampouco demonstrados os elementos passíveis de sustentar a necessária subsunção dos fatos elencados pela Fiscalização à norma invocada para configuração de interposição fraudulenta de terceiros sobre a operação de importação, motivo pelo qual deve ser reconhecida a insubsistência da autuação, com o provimento do recurso.

3.5. Da Solidariedade Passiva da Importadora e Real Adquirente

Diante da conclusão do Colegiado pela configuração de interposição fraudulenta na importação objeto do lançamento de ofício, passo à análise dos demais argumentos da defesa, sobre os quais devem ser aplicados os dispositivos legais abaixo:

O **Decreto-Lei nº 37/1966** expressamente prevê a responsabilidade solidária em caso de importação nas modalidades por conta e ordem e por encomenda. Vejamos:

Art.31 É contribuinte do imposto: (Redação pelo DecretoLei nº 2.472, de 01/09/1988)

I o importador, assim considerada qualquer pessoa que promova a entrada de mercadoria estrangeira no Território Nacional; (Redação pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

Art. 32. É responsável pelo imposto: (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

Parágrafo único. É responsável solidário: (Redação dada pela Medida Provisória nº 215835, de 2001)

III o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora. (Redação dada pela Medida Provisória nº 215835, de 2001)

c) o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora; (Incluída pela Lei nº 11.281, de 2006)

d) o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora. (Incluída pela Lei nº 11.281, de 2006)

Ao tratar sobre infrações aduaneiras, o mesmo Diploma Legal assim prevê:

Art. 94 - Constitui infração toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, que importe inobservância, por parte da pessoa natural ou jurídica, de norma estabelecida neste Decreto-Lei, no seu regulamento ou em ato administrativo de caráter normativo destinado a completá-los.

§ 1º - O regulamento e demais atos administrativos não poderão estabelecer ou disciplinar obrigação, nem definir infração ou cominar penalidade que estejam autorizadas ou previstas em lei.

§ 2º - Salvo disposição expressa em contrário, a responsabilidade por infração independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. (sem destaque no texto original)

Art. 95 - Respondem pela infração:

I - conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie;

II - conjunta ou isoladamente, o proprietário e o consignatário do veículo, quanto à que decorrer do exercício de atividade própria do veículo, ou de ação ou omissão de seus tripulantes;

III - o comandante ou condutor de veículo nos casos do inciso anterior, quando o veículo proceder do exterior sem estar consignada a pessoa natural ou jurídica estabelecida no ponto de destino;

IV - a pessoa natural ou jurídica, em razão do despacho que promover, de qualquer mercadoria.

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

VI - conjunta ou isoladamente, o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora. (sem destaque no texto original)

Igualmente o Regulamento Aduaneiro assim estabelece:

Art. 727. Aplica-se a multa de dez por cento do valor da operação à pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas ao acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários (Lei nº 11.488, de 2007, art. 33, caput).

§ 1º A multa de que trata o caput não poderá ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) (Lei nº 11.488, de 2007, art. 33, caput).

§ 2º Entende-se por valor da operação aquele utilizado como base de cálculo do imposto de importação ou do imposto de exportação, de acordo com a legislação específica, para a operação em que tenha ocorrido o acobertamento.

§ 3º A multa de que trata o caput não prejudica a aplicação da pena de perdimento às mercadorias na importação ou na exportação. (Redação dada pelo Decreto nº 7.213, de 2010). (sem destaque no texto original)

Outrossim, 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.

Constata-se, portanto, que a responsabilidade solidária é previsão legal e aplica-se ao importador e ao adquirente, na forma como realizada pela Fiscalização no lançamento de ofício objeto deste litígio.

Neste sentido:

Assunto: Regimes Aduaneiros

Data do fato gerador: 27/01/2012

RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES ADUANEIRAS. DISCIPLINA LEGAL. PENALIDADES. OCULTAÇÃO/ACOBERTAMENTO. RELAÇÃO COM A MULTA POR CESSÃO DE NOME PARA ACOBERTAMENTO/OCULTAÇÃO.

A responsabilidade por infrações aduaneiras é disciplinada pelo art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966. Quando se comprova ocultação/acobertamento em uma operação de importação, aplica-se a pena de perdimento à mercadoria (ou a multa que a substitui), com fundamento no art. 23, V do Decreto-Lei nº 1.455/1976 (e em seu § 3º). A penalidade de perdimento afeta materialmente o acobertado (e o acobertante, de forma conjunta ou isolada, conforme estabelece o art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966), embora a multa por acobertamento (art. 33 da Lei nº 11.488/2007) afete somente o acobertante, e justamente pelo fato de “acobertar”, quando identificado o acobertado.

IMPORTAÇÃO. MULTA POR ACOBERTAMENTO DE INTERVENIENTE. APLICAÇÃO. PESSOAS FÍSICAS. IMPOSSIBILIDADE.

A penalidade prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, por acobertamento de reais intervenientes ou beneficiários em operações de importação, aplica-se, conforme o próprio texto legal, somente a pessoas jurídicas.

IMPORTAÇÃO. MULTA POR ACOBERTAMENTO DE INTERVENIENTE. APLICAÇÃO. MAIS DE UMA PESSOA. POSSIBILIDADE.

A penalidade prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, por acobertamento de reais intervenientes ou beneficiários em operações de importação, pode ser aplicada, conjunta ou isoladamente, a todos os que cederem seu nome com vistas a acobertar/ocultar o real interveniente na operação.

IMPORTAÇÃO. MULTA POR ACOBERTAMENTO DE INTERVENIENTE. MULTA SUBSTITUTIVA DO PERDIMENTO. BIS IN IDEM. INEXISTÊNCIA.

A penalidade prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, por acobertamento de reais intervenientes ou beneficiários em operações de importação, não prejudica a aplicação da pena de perdimento às mercadorias relativas à operação. (**Acórdão nº 3401-003.289 - Processo: 11829.720012/201360 – Relator: Conselheiro Rosaldo Trevisan**)

Portanto, está correta a Autoridade Fiscal ao aplicar a responsabilidade solidária sobre a penalidade do art. 23, V, do Decreto-lei 1.455/76, motivo pelo qual mantenho a decisão recorrida igualmente neste ponto.

3.6. Substituição de multa de 100%, para multa administrativa.

Com relação ao pedido para que a conversão da pena de perdimento da mercadoria que já foi destinada a consumo, fosse substituída pela pena prevista no inciso III, do art. 711, do Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009, entendo que o crédito tributário somente pode ser constituído pelo exercício de atividade obrigatório e vinculada regida pelo art. 142, da Lei nº 5.172/1966, o CTN, e que não cabe a esta turma julgadora afastar a multa substitutiva da pena de perdimento, na forma prevista no art. 23, V, §§ 1º e 3º do Decreto-lei 1.455/76.

Por fim, a consideração de proporcionalidade de pena prevista na legislação tributária importa em analisar esta mesma legislação quanto à sua constitucionalidade ou legalidade, o que é vedado a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Súmula CARF nº 2

Aprovada pelo Pleno em 2006

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Portanto, não há que se falar na conversão da pena de perdimento da mercadoria que já foi destinada a consumo pela pena prevista no inciso III, do art. 711, do Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009.

4. Dispositivo

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário para: **(i)** afastar a preliminar de nulidade do auto de infração; **(ii)** no mérito, para dar provimento ao recurso e cancelar o Auto de Infração; **(iii)** quanto aos argumentos subsidiários, para manter a responsabilidade solidária da Multilaser Industrial S.A.; e **(iv)** para negar provimento ao recurso no que diz respeito à substituição da multa de 100% do valor aduaneiro pela multa de 1% do valor aduaneiro.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **José de Assis Ferraz Neto**, redator designado

Com a devida vênia ao bem fundamentado voto da ilustre Conselheira Cynthia Elena de Campos, este colegiado decidiu: (i) por voto de qualidade, negar provimento aos Recursos Voluntários no que diz respeito à aplicação da multa substitutiva à penalidade de perdimento prevista no art. 23, inciso V, § 3º, do Decreto-lei nº 1.455, de 1976; (ii) por maioria de votos, manter a responsabilidade solidária da MULTILASER; e (iii) por unanimidade de votos, negar provimento ao Recurso Voluntário no que diz respeito à substituição da multa de cem por cento do valor aduaneiro pela multa de um por cento do valor aduaneiro.

A divergência fundamental do presente voto reside na avaliação do conjunto probatório: enquanto o voto vencido considera que as evidências demonstram um modelo de negócios legítimo e transparente, este colegiado, por voto de qualidade, entende que a convergência e a intensidade das provas (falta de substrato, controle total da MULTILASER, ciclo

financeiro controlado e simulação logística) ultrapassam o mero vínculo societário e comprovam o dolo de simulação, configurando interposição fraudulenta (ocultação do real adquirente).

O cerne do recurso apresentado pelas Recorrentes PROINOX e MULTILASER reside na alegação de que a estrutura societária adotada constitui planejamento tributário lícito, visando benefícios fiscais estaduais e a não incidência de IPI na revenda, tendo sido devidamente publicizada no mercado de capitais por ocasião do IPO da MULTILASER. No entanto, a Fiscalização Aduaneira demonstrou, por meio de conjunto probatório, que a PROINOX não agiu como importadora em nome próprio, mas sim como mero instrumento formal para concretizar operações de importação cujo real adquirente e beneficiário sempre foi a MULTILASER.

As provas documentais e a diligência realizada in loco demonstram a ausência de substrato fático da PROINOX, elemento vital para sustentar a alegação de importação por conta própria. A fiscalização constatou que a PROINOX não possuía sequer um único funcionário em sua folha de pagamento (e-fls. 100, 105, 106). Seus estabelecimentos eram meras salas sem aparente utilização regular, como no caso da filial, ou cedidas pela controladora MULTILASER sem qualquer contrapartida financeira, como no caso da matriz. Esta situação configura tanto a confusão patrimonial quanto a confusão de endereços, elementos típicos de estruturas simuladas.

Registre-se a constatação quanto à filial estabelecida no Estado de Santa Catarina, descrita nos autos fiscais como pequena sala com aparência de não ser utilizada, configurando endereço postal meramente alugado. A fiscalização confirmou que o único objetivo de tal filial era viabilizar o usufruto de benefícios fiscais estaduais relativos ao ICMS, notórios na denominada guerra fiscal travada entre os Estados da Federação. Este arranjo evidencia o dolo de simulação para fins tributários, consistente na criação de estabelecimento fictício unicamente para apropriação de incentivos fiscais. Ademais, verificou-se que o contrato de sublocação da matriz foi assinado por pessoa física que não figurava como funcionário nem como administrador da PROINOX, reforçando a atuação desta empresa como mero CNPJ terceirizado, mantido à disposição da controladora para fins específicos de planejamento tributário e ocultação da real importadora.

As comunicações eletrônicas obtidas nas diligências realizadas junto aos operadores logísticos e transportadoras, especialmente TAC Transportes e BLU LOGISTICS BRASIL, comprovam que a MULTILASER atuava como real controlador, negociador e gestor de todas as operações de transporte e compliance logístico relacionadas às importações formalmente atribuídas à PROINOX (e-fls. 112 e 115). Esta prova documental reforça o domínio completo da MULTILASER sobre a cadeia de suprimentos da PROINOX, revelando que a suposta autonomia desta última era meramente aparente e formal.

Registre-se a constatação de que funcionários da MULTILASER se comunicavam diretamente com os exportadores estrangeiros, solicitando a suspensão da produção das mercadorias destinadas formalmente à PROINOX em função de problemas de estoque da MULTILASER. A análise dos e-mails revela que funcionários da MULTILASER solicitavam

informações técnicas e comerciais sobre as mercadorias, aprovavam ou rejeitavam produtos e especificações, negociavam e definiam prazos de produção e entrega, determinavam o conteúdo e a forma de preenchimento de documentos comerciais e aduaneiros, e instruíam os fornecedores sobre a operacionalização das transações. Tais condutas evidenciam que a MULTILASER exercia o controle negocial típico de comprador, sendo ela quem efetivamente adquiria as mercadorias junto aos fornecedores estrangeiros, não a PROINOX.

As comunicações eletrônicas revelam conduta ainda mais grave. A MULTILASER orientava expressamente os exportadores estrangeiros para que constasse o nome da PROINOX nos documentos comerciais e de transporte, especialmente no Conhecimento de Carga, na fatura comercial e no packing list, criando aparência documental de que a operação de compra e venda teria sido realizada entre PROINOX e o exportador estrangeiro. Simultaneamente, a MULTILASER instruía que os documentos originais fossem remetidos diretamente a ela, não à PROINOX, evidenciando que a suposta importadora sequer teria acesso à documentação das operações que formalmente lhe eram atribuídas. A MULTILASER chegou a enviar modelos prontos de fatura e romaneio de carga para serem adotados pelos exportadores, documentos estes que coincidem com aqueles que instruíram diversas Declarações de Importação registradas em nome da PROINOX (e-fls. 163-164; 190-193).

Observa-se nos documentos dos packing lists e faturas comerciais emitidos em nome da PROINOX que esses documentos continham campo denominado MULTILASER code, código da Multilaser, demonstrando que os produtos nacionalizados formalmente pela PROINOX tinham destinatário predeterminado já no momento da negociação com o exportador estrangeiro. Esta informação desnuda a simulação: se a PROINOX fosse genuína importadora, adquirindo mercadorias para revenda posterior, não haveria justificativa para que documentos de importação contivessem códigos internos da suposta cliente.

No ato impugnatório, as próprias defendentes passaram a admitir que, no concernente às negociações, não se nega que estas eram feitas por funcionários da MULTILASER. Esta confissão coloca a MULTILASER na condição de sujeito passivo nas importações, não podendo sua identidade ser ocultada perante a Aduana.

O controle documental e operacional também era exercido integralmente pela MULTILASER. Funcionários desta empresa emitiam ou solicitavam a emissão de Notas Fiscais da PROINOX, incluindo notas de venda, de remessa para armazém e de estorno. Ainda foram identificadas instruções expressas de preenchimento para que documentos instrutivos da importação fossem confeccionados em nome da PROINOX, deliberadamente omitindo qualquer referência à MULTILASER (e-fls. 112 e 115). A existência de operações conduzidas por funcionários da MULTILASER junto à transportadora internacional, mesmo antes da entrada das cargas no território aduaneiro brasileiro, demonstra o domínio desta empresa sobre toda a cadeia logística e comercial.

Após a negociação com exportadores, era a MULTILASER quem tratava dos trâmites e tomava decisões relacionadas ao transporte internacional das mercadorias que constariam de Declarações de Importação registradas em nome da PROINOX. Correspondências trocadas com transportadoras internacionais demonstram que a MULTILASER recebia informações sobre embarques, decidia sobre aceitação de valores de frete, era destinatária de cópias de Conhecimentos de Carga emitidos em nome da PROINOX, e solicitava acréscimos e alterações em documentos de transporte, prerrogativa acessível apenas a quem efetivamente negociou com o exportador (e-fls. 134-136).

Há documentos comprovando que a MULTILASER realizava cotação de custos de transporte internacional antes mesmo das mercadorias serem adquiridas, para definir precificação e margem de lucro na revenda no mercado interno. Este comportamento é absolutamente incompatível com a tese de que a PROINOX seria a importadora: a MULTILASER, antes de supostamente adquirir as mercadorias da PROINOX, já negociava com exportador e transportador internacional para definir o preço de revenda, quando, a rigor, ainda nem teria adquirido a mercadoria daquela que se apresentava como importadora.

A atuação da MULTILASER estendia-se inclusive ao despacho aduaneiro. Mensagens eletrônicas revelam que era a MULTILASER quem atuava junto ao despachante aduaneiro, prestando assistência necessária para o desembaraço, sendo informada de pendências no Siscomex e realizando acompanhamento da parametrização de canais de conferência aduaneira (e-fls. 172-173). Os contatos com o despachante eram realizados pela MULTILASER para tratar de CARREGAMENTO DE MERCADORIAS PROINOX BRASIL (e-fl. 109). Em caso de Declaração de Importação registrada em nome da PROINOX e parametrizada para canal amarelo, foi a MULTILASER quem efetivamente atendeu às exigências da fiscalização aduaneira durante o despacho (e-fl. 169), conduta que evidencia o controle total sobre operações formalmente atribuídas a terceiro.

As comunicações eletrônicas demonstram ainda que a MULTILASER mantinha contato direto com as transportadoras sobre cargas de navios que aportavam em Santa Catarina, cujas Declarações de Importação eram registradas em nome da PROINOX e cujas notas fiscais de venda também eram emitidas pela PROINOX tendo como destinatária a empresa MULTILASER (e-fls. 125-126). Questionada sobre a armazenagem das mercadorias importadas, a PROINOX apresentou resposta genérica e evasiva, afirmando que a armazenagem e distribuição eram realizadas pela empresa TAC Armazéns Gerais e que as mercadorias ficam disponíveis, aguardando a prospecção de futuros compradores.

Contudo, a auditoria fiscal revelou realidade completamente diversa. No período compreendido entre 01/04/2019 e 30/04/2021, o percentual de 91,2% das cargas importadas pela PROINOX, as mercadorias eram enviadas, após os trâmites aduaneiros e emissão da nota fiscal de entrada na PROINOX, diretamente dos recintos alfandegados de zona primária para o armazém da empresa MULTILASER, localizado em Minas Gerais, sem qualquer armazenagem intermediária ou prospecção de compradores.

Esta constatação foi confirmada mediante auditoria nos Conhecimentos de Transporte Eletrônicos (e-CT) relativos ao período de 01/01/2020 a 30/04/2021, nos quais a PROINOX constava como remetente. Aproximadamente 90% desses documentos indicavam como endereço de destino o estabelecimento da MULTILASER. Estes dados objetivos revelam que a alegada atividade de importação por conta própria para revenda a diversos clientes era absolutamente fictícia. A PROINOX não mantinha estoque, não prospectava clientes e não exercia atividade comercial autônoma, limitando-se a intermediar formalmente a entrada de mercadorias que tinham destinatário único e predeterminado, a MULTILASER.

Mesmo nos raros casos em que as cargas eram enviadas para armazém geral da TAC Armazéns Gerais, as comunicações revelam que as negociações relativas à armazenagem foram conduzidas integralmente pela MULTILASER, não pela PROINOX. Registre-se ainda o fato de que a própria TAC Armazéns Gerais se referia à PROINOX como filial da MULTILASER em suas comunicações (e-fls. 102-103), evidenciando que o mercado reconhecia a real natureza da relação entre as empresas. Há comunicações entre MULTILASER e TAC Armazéns Gerais tratando da utilização de sistema de armazenamento para cargas formalmente importadas pela PROINOX com posterior remessa para MULTILASER, incluindo cotação, contratação e pagamento de frete pela MULTILASER (e-fls. 105 e 131). Mesmo nas hipóteses de envio direto de produtos para clientes finais, era a MULTILASER quem contratava e pagava o frete, não a PROINOX.

Este padrão comprova que a MULTILASER controlava integralmente a logística de distribuição das mercadorias, desde a saída dos recintos alfandegados até a entrega final, confirmando sua posição de real importadora e proprietária dos bens. A falta de recursos humanos próprios e a estrutura operacional ínfima da PROINOX contrastam de forma gritante com o volume significativo das operações realizadas e com a centralidade que ela deveria ter como braço importador do grupo empresarial. Tais elementos indicam, de forma objetiva e incontestável, a ausência de capacidade operacional própria para atuar como real importadora, confirmando sua instrumentalização pela controladora.

A alegação das Recorrentes de que 85% das importações foram pagas com recursos de vendas da PROINOX não comprova, por si só, sua autonomia nem sua capacidade de assumir o risco de mercado. Ao contrário, a análise integrada do fluxo financeiro e da estrutura societária revela a instrumentalização econômica da PROINOX, configurando arquitetura negocial destinada a simular capacidade importadora inexistente e a acobertar a MULTILASER como real interveniente nas operações.

Os recursos de vendas da PROINOX provinham de transações quase que exclusivas com a MULTILASER, que respondia por 97,6% do faturamento total. Essa dependência extrema não constitui mera preferência comercial, mas evidência de ciclo financeiro controlado pela MULTILASER, no qual a PROINOX operava como veículo societário desprovido de acesso autônomo ao mercado. Na prática, a MULTILASER fornecia os recursos, mediante pagamento pelas compras, que permitiam à PROINOX financiar novas importações, criando fluxo circular e artificialmente autossustentado. Esse arranjo viabilizava a aparência de importadora com recursos

próprios, requisito necessário à simulação de autonomia perante terceiros e autoridades aduaneiras, mas que não resistia ao exame da substância econômica das operações.

O próprio instrumento de aquisição acionária previa expressamente que a PROINOX deveria permanecer neutra de qualquer efeito econômico decorrente das operações de importação (item 2.5.1, anexo 01 – e-fls. 4.012).

2.5.1. Fica desde já acordado entre as Partes que a Sociedade deverá ficar neutra de qualquer efeito econômico, positivo ou negativo, decorrente das Operações Comerciais, sendo que os Vendedores serão responsáveis por efetuar o pagamento de qualquer valor negativo apurado, ou deverão receber da Compradora eventual valor positivo apurado com relação a tais operações.

Tal cláusula é reveladora, uma vez que empresas genuinamente autônomas assumem riscos e auferem lucros ou prejuízos conforme o resultado de suas atividades comerciais. A busca pelo lucro e a assunção do risco são elementos definidores da atividade empresarial autônoma, constituindo o núcleo essencial do conceito de empresa. A estipulação contratual de neutralidade configura confissão de que a PROINOX não assumia risco empresarial próprio, não buscava lucro autônomo e não possuía finalidade econômica independente. Seu papel era meramente instrumental, servindo de conduto formal para operações cujo risco econômico real, os benefícios comerciais e o interesse negocial permaneciam integralmente com o Grupo MULTILASER. A estrutura foi deliberadamente concebida para segregar a forma jurídica, importação aparentemente realizada pela PROINOX, da substância econômica, controle absoluto, risco integral e benefício exclusivo da MULTILASER. Esta segregação intencional entre forma e substância caracteriza, por excelência, a simulação jurídica vedada pelo ordenamento, configurando a interposição fraudulenta destinada à ocultação do real importador perante as autoridades aduaneiras.

O Grupo MULTILASER detinha 99,99% das quotas da PROINOX, absorvendo praticamente a integralidade dos resultados econômicos, positivos ou negativos, da operação. Logo, o risco inerente ao negócio de importação, incluindo variações cambiais, oscilações de demanda, inadimplência, perecimento ou desvalorização de mercadorias, recaía de fato e de direito sobre a MULTILASER, não sobre a PROINOX enquanto entidade autônoma. A eventual utilização de recursos de vendas para financiar importações não altera essa realidade estrutural. Quem efetivamente suportava as consequências econômicas adversas era o controlador, não a sociedade controlada. A PROINOX funcionava como mera extensão patrimonial da MULTILASER, desprovida de patrimônio próprio substancial, de gestão independente, de capacidade de decisão autônoma sobre as operações e de interesse econômico próprio nas transações realizadas.

As constatações do Fisco demonstram que a aquisição da PROINOX pela MULTILASER não visou a continuidade ou expansão da PROINOX, mas sim o seu completo esvaziamento operacional e sua instrumentalização. O fato de a PROINOX não possuir ativos fixos

relevantes, estoques ao fim de 2019, carteira de clientes, passando a atender a MULTILASER com exclusividade, e empregados em folha demonstra que o objeto da aquisição não foi um negócio em funcionamento, mas sim um CNPJ com características muito específicas, notadamente benefícios fiscais estaduais, decisão judicial favorável sobre IPI e habilitação aduaneira Radar (e-fls. 66 e 67). A determinação contratual de que a PROINOX deveria ficar neutra de qualquer efeito econômico das operações em andamento na época da cessão de quotas constitui prova material de que a PROINOX foi despojada de sua função empresarial para atuar apenas como veículo jurídico cujos riscos e resultados pertenciam integralmente à MULTILASER.

A documentação carreada aos autos, incluindo e-mails, ordens de compra e comunicações internas (e-fls. 134 a 240), detalhada pela fiscalização, comprova que a MULTILASER controlava o processo de importação em todos os seus estágios, confirmando ser a real adquirente e única interessada. Funcionários da MULTILASER do setor de compras e de logística negociavam diretamente com a transportadora internacional BLU Logística (Anexo 06/ e-fls. 10.423 a 13.784) e com a empresa TAC Armazenagem quanto à desova e ao controle de estoque das cargas, mesmo aquelas formalmente importadas pela PROINOX (Anexo 05/ e-fls. 10.184 a 10.422).

Da análise das comunicações eletrônicas constantes do anexo 06 ao processo, vislumbraram-se mais de cem operações de importação conduzidas integralmente por funcionários da MULTILASER, que atuavam antes mesmo de as cargas embarcarem nos navios. Diversos analistas de importação da MULTILASER realizavam a condução operacional junto à transportadora internacional, havendo até mesmo participação de exportadores estrangeiros em algumas das correspondências. Depois de nacionalizadas, as mercadorias eram remetidas ao real comprador, a empresa MULTILASER. Estas provas revelam a interposição fraudulenta da PROINOX e a ocultação da MULTILASER como real importadora. As comunicações deixam claro que são os funcionários da MULTILASER, por meio de seu *know-how* e dos sistemas da empresa, os responsáveis pela operacionalização e definição da operação por parte da PROINOX junto à TAC transportes, evidenciando a ocultação da MULTILASER como real importadora e responsável pelas operações.

A comprovação de que funcionários da MULTILASER eram responsáveis pela emissão e estorno de Notas Fiscais da PROINOX constitui prova da falta de autonomia da importadora ostensiva PROINOX e do controle total da real adquirente MULTILASER (e-fls. 114). O esquema operacional, no qual a PROINOX vendia exclusivamente para a MULTILASER, revela a simulação que acoberta a verdadeira operação, qual seja, a importação por conta da MULTILASER desde o início. A PROINOX não era vendedora genuína, mas etapa obrigatória formalmente interposta para viabilizar a apropriação de benefícios fiscais pela MULTILASER (e-fls. 9, 33).

A análise da Demonstração do Resultado do Exercício de 2020 da PROINOX revelou elemento probatório da simulação. As mercadorias eram sistematicamente vendidas abaixo do custo de aquisição (e-fls. 102). Esta constatação, por si só, já seria suficiente para caracterizar a ausência de finalidade econômica própria e a completa instrumentalização da PROINOX aos

interesses da MULTILASER. A mudança mais relevante emerge da comparação entre as linhas de Receita Líquida de Vendas e Custo dos Produtos Vendidos. Para o caso da PROINOX, empresa que só adquire insumos no mercado internacional, o Custo dos Produtos Vendidos representa os custos incorridos pela empresa para importar produtos e nacionalizá-los, sendo a Receita Líquida de Vendas o valor pelo qual os teria revendido no mercado doméstico.

É da essência da atividade empresarial comercial a busca de lucro mediante a diferença positiva entre o preço de venda e o custo de aquisição das mercadorias. Uma empresa que vende abaixo do custo de aquisição sequer recupera o valor despendido para adquirir as mercadorias, quanto mais cobre suas despesas operacionais ou gera lucro. A manutenção sistemática dessa prática ao longo de todo um exercício social é logicamente incompatível com empresa comercial autônoma, que necessariamente buscaria rentabilidade nas operações, sustentabilidade financeira, remuneração do capital investido e capacidade de honrar obrigações e reinvestir no negócio.

A venda sistemática abaixo do custo comprova na prática o que estava estipulado contratualmente: a PROINOX deveria permanecer neutra de qualquer efeito econômico. A cláusula contratual, que já constituía confissão expressa da simulação, encontra sua materialização contábil na demonstração de que a PROINOX efetivamente não gerava resultado econômico próprio, operando como mero conduto de passagem de mercadorias entre fornecedores estrangeiros e a MULTILASER.

Sociedades comerciais são constituídas com finalidade lucrativa, conforme expressamente previsto no art. 981 do Código Civil.

Art. 981. Celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados.

Uma empresa que vende sistematicamente abaixo do custo não gera resultados positivos para partilhar entre os sócios, consome capital ao invés de remunerá-lo, caminha inevitavelmente para a insolvência e viola a própria razão de ser da sociedade comercial. A manutenção de tal estrutura somente é explicável quando a empresa não é genuinamente autônoma, mas instrumento de terceiro, no caso a MULTILASER, que assume os prejuízos formalmente atribuídos à PROINOX, compensa tais prejuízos mediante as vantagens obtidas na operação global e utiliza a PROINOX como mero veículo formal fraudulentamente interposto para viabilizar planejamento tributário agressivo e ocultar o real importador perante as autoridades aduaneiras.

As Recorrentes apresentaram diversos argumentos visando descaracterizar a interposição fraudulenta e sustentar a licitude da estrutura societária adotada.

As Recorrentes alegam que a estrutura societária foi integralmente divulgada no prospecto da oferta pública inicial de ações, IPO, da MULTILASER, circunstância que, segundo argumentam, afastaria qualquer alegação de ocultação ou fraude. Sustentam que a publicidade da

estrutura no mercado de capitais seria incompatível com a configuração de interposição fraudulenta destinada à ocultação do real importador.

Este argumento não merece acolhida. A publicidade de uma estrutura societária perante investidores e o mercado de capitais não se confunde com a veracidade das declarações prestadas às autoridades aduaneiras em cada operação de importação. O que caracteriza a interposição fraudulenta não é o sigilo sobre a existência de vínculos societários entre importador declarado e o real adquirente, mas a declaração de informações inverídicas sobre quem efetivamente está importando as mercadorias.

Nas declarações de importação, a PROINOX apresentou-se como importadora autônoma, adquirente das mercadorias para sua própria conta e risco. Esta declaração era falsa, conforme amplamente demonstrado nos autos. O fato de investidores conhecerem a estrutura societária do grupo não afasta a falsidade das declarações aduaneiras nem legitima a interposição fraudulenta e a ocultação do real importador perante as autoridades fiscais. Ademais, os investidores do mercado de capitais não têm acesso às declarações de importação nem aos detalhes operacionais de cada transação aduaneira. A informação prestada no IPO referia-se genericamente à estrutura societária, mas não esclarecia que a PROINOX seria utilizada como mera interposta para acobertar a MULTILASER como real importadora. Não há, nos prospectos de IPO, declaração expressa de que a PROINOX não possuía substrato operacional, não assumia riscos, não tinha empregados, operava em endereço cedido pela controladora e vendia sistematicamente abaixo do custo.

Portanto, o argumento da publicidade da estrutura no IPO não apenas é irrelevante para afastar a caracterização da interposição fraudulenta, como também revela incompreensão sobre a natureza da infração apurada, que reside na declaração de informações inverídicas às autoridades aduaneiras, não na existência de vínculos societários sigilosos.

Outro argumento recorrente na defesa é a alegação de que a estrutura constituiria planejamento tributário lícito, pois a legislação não vedaria a criação de empresas subsidiárias para importação nem a concentração de importações em determinados estabelecimentos visando ao aproveitamento de benefícios fiscais. É certo que a legislação tributária brasileira reconhece a liberdade de organização empresarial e admite que os contribuintes estructurem seus negócios da forma que melhor atenda a seus interesses, inclusive minimizando legitimamente a carga tributária. O planejamento tributário é direito dos contribuintes e constitui prática amplamente aceita.

Todavia, a doutrina e a jurisprudência, tanto administrativa quanto judicial, há muito tempo reconhecem limites ao planejamento tributário. Tais limites derivam dos princípios da capacidade contributiva, da isonomia, da vedação ao abuso de forma jurídica e da vedação à simulação. O Código Tributário Nacional, em seu artigo 116, parágrafo único, autoriza expressamente a autoridade administrativa a desconsiderar negócios jurídicos praticados com a

finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

No caso concreto, a estrutura adotada não constitui mero planejamento tributário, mas simulação fraudulenta caracterizada por múltiplos elementos: ausência total de substrato operacional da PROINOX, controle integral das operações pela MULTILASER, ausência de assunção de risco pela PROINOX confessada contratualmente na cláusula de neutralidade econômica, venda sistemática abaixo do custo, dependência financeira absoluta e finalidade exclusivamente espúria da estrutura destinada a viabilizar a interposição fraudulenta e a ocultação do real importador perante as autoridades aduaneiras.

A linha divisória entre planejamento tributário legítimo e simulação fraudulenta reside justamente na substância econômica das operações. Planejamento lícito pressupõe reorganização empresarial que, embora motivada por razões tributárias, possui substância econômica própria e não se destina exclusivamente a ocultar a real capacidade contributiva ou a acobertar o real interveniente perante o Fisco. Já a simulação caracteriza-se pela ausência de substância econômica, pela criação de formas jurídicas vazias destinadas exclusivamente a fins ilícitos.

No presente caso, todos os elementos probatórios convergem no sentido de que a PROINOX era forma jurídica vazia, desprovida de qualquer substância econômica, mantida exclusivamente para fins de simulação. Não se trata, portanto, de planejamento tributário legítimo, mas de fraude fiscal mediante abuso de forma jurídica e simulação.

As Recorrentes argumentam que não houve prejuízo ao Erário federal, pois os tributos devidos na importação teriam sido integralmente recolhidos. Sustentam que a aplicação da pena de perdimento seria desproporcional diante da ausência de dano fiscal concreto.

Este argumento revela incompreensão sobre a natureza da infração tipificada no artigo 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/76. O dano ao Erário presente na infração é decorrente da presunção legal *jure et de jure*, estabelecida no caput do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976.

No caso dos autos é a própria lei que declara “Consideram-se dano ao Erário ...”. Sendo assim, para que fique caracterizado o ilícito, basta que o fato se enquadre em alguma das hipóteses previstas em lei para que se tenha caracterizado do dano ao Erário. Embora a lei não exija a demonstração e quantificação do resultado danoso isso não significa que o dano inexistia, sendo inferência lógica que se o estatuto legal declara a existência de dano ao Erário e impõe uma sanção para as condutas neles prevista é porque que sua prática causa um efetivo prejuízo ao Estado.

Em relação a essa matéria, aplica-se a Súmula CARF nº 160, vinculante em relação à administração tributária federal, por força da Portaria ME nº 410, de 16/12/2020 (DOU de 18/12/2020):

A aplicação da multa substitutiva do perdimento a que se refere o § 3º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976 independe da comprovação de prejuízo ao recolhimento de tributos ou contribuições. Acórdãos Precedentes: 9303-007.454, 3302-006.328, 9303-006.509, 3201-003.645, 3402-005.132, 9303-006.343, 3401-004.381 e 3402-004.684.

O argumento das recorrentes de que não houve prejuízo aos controles aduaneiros, pois ambas as empresas possuem RADAR ilimitado e os pagamentos foram feitos pela PROINOX, é insustentável. A infração aduaneira não reside na falta de habilitação ou de pagamento, mas sim na ocultação do sujeito passivo, do real comprador ou responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, conforme tipificado no artigo 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/76. Ao registrar a Declaração de Importação em 20/04/2021 na condição de Importação por Conta Própria da PROINOX, quando na verdade se tratava de importação cujo real adquirente e controlador de todas as etapas era a MULTILASER, houve a ocultação de informação essencial sobre o verdadeiro responsável pela operação, frustrando o controle aduaneiro. Se a operação fosse transparente, a MULTILASER deveria ter sido adequadamente identificada como a real importadora e controladora das operações, permitindo à fiscalização aduaneira exercer adequadamente os controles sobre origem dos recursos, destinação das mercadorias, valoração aduaneira, aplicação de medidas de defesa comercial, verificação de regras de origem e demais aspectos que dependem da identificação correta do real responsável pelas operações de comércio exterior.

As Recorrentes alegam que a PROINOX financiou mais de 85% de suas importações com recursos próprios oriundos de vendas subsequentes, o que, em sua visão, comprova a autonomia e a assunção do risco pela PROINOX e não pela MULTILASER. Contudo, essa alegação, embora factualmente correta, não é suficiente para descaracterizar a interposição fraudulenta. A comprovação de que 85% das importações foram pagas com recursos de vendas da PROINOX não comprova que os recursos eram gerados em um mercado autônomo. Ao contrário, os autos demonstram que a PROINOX vendia seus produtos quase que exclusivamente para a MULTILASER, 97,6% do faturamento. Desse modo, o autofinanciamento via vendas era, na verdade, um circuito financeiro fechado e controlado pelo Grupo: a MULTILASER injetava os recursos na PROINOX via aquisição, compra e venda interna, e a PROINOX usava esses recursos para pagar as importações subsequentes.

A essência da infração reside no controle operacional, na ocultação do real comprador mediante simulação e na destinação final do bem. A própria defesa admite que a PROINOX deveria ser neutra de qualquer efeito econômico, o que esvazia qualquer alegação de que a PROINOX assumiu o risco real do mercado ou do câmbio. O controle total da MULTILASER sobre a logística, a emissão de notas fiscais e a destinação final dos produtos define quem é o real interessado. Quem controla integralmente a operação e utiliza interposta pessoa para ocultar o real comprador pratica a infração prevista no artigo 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/76, configurando interposição fraudulenta.

O *modus operandi* comprovado evidencia a instrumentalização financeira e operacional da PROINOX pela MULTILASER. O fluxo de caixa gerado pelas vendas quase exclusivas à MULTILASER permitiu à PROINOX figurar formalmente como importadora por conta própria. Essa manobra societária, que insere o pagamento via vendas como etapa do circuito fechado de caixa do grupo, teve o efeito de viabilizar o acesso indireto da MULTILASER aos benefícios fiscais vinculados ao CNPJ e à localização da PROINOX. O financiamento via vendas, portanto, integra a estrutura simulada do grupo econômico, não sendo capaz de conferir autonomia à PROINOX nem de afastar a configuração da interposição fraudulenta destinada à ocultação do real importador.

As Recorrentes apresentaram, em petição superveniente, argumentos que, em seu entendimento, corroboram a inexistência de infração: a manutenção do canal verde nas DI subsequentes à autuação, a ausência de autuação em dez operações com venda a terceiros, o recolhimento do IPI após a decisão do STF e o arquivamento do Inquérito Policial por ausência de justa causa.

O fato de mais de 800 Declarações de Importação subsequentes terem sido parametrizadas para canais mais céleres não afasta a interposição fraudulenta comprovada na DI registrada em 20/04/2021 e nas demais do período fiscalizado. O controle aduaneiro é regido pela seletividade. A seleção para o Canal Cinza é critério de risco. A mudança de perfil de risco após a autuação pode indicar correção de rota na conduta do contribuinte, mas não torna lícita a conduta pretérita. O cerne da autuação é a simulação e o esvaziamento da PROINOX para ocultar a MULTILASER como real importadora mediante interposição fraudulenta. A autuação concentra-se nas operações onde a exclusividade de venda para a MULTILASER era a regra, 97,6% do faturamento, o que constitui fortíssimo indício de interposição fraudulenta e ocultação do real comprador. A não autuação de 10 DI onde houve vendas a terceiros apenas reforça a tese fiscal: a infração reside no *modus operandi* da PROINOX como mero veículo interposto para ocultar a MULTILASER como real importadora.

O pagamento do IPI em 2023, motivado por decisão do STF e posterior cobrança da RFB, não possui efeito retroativo para legitimar operações realizadas mediante interposição fraudulenta entre 2019 e 2021. A infração prevista no artigo 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/76 tutela também a higidez dos controles aduaneiros, e não apenas a arrecadação tributária. O bem jurídico protegido alcança a transparência sobre quem efetivamente importa, permitindo à fiscalização exercer controle adequado sobre origem, destinação e finalidade das mercadorias importadas. Logo, ainda que não houvesse prejuízo fiscal direto, a ocultação do real importador mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, configura infração autônoma.

É princípio no ordenamento jurídico brasileiro a independência entre as esferas administrativa e penal. O arquivamento de inquérito policial por insuficiência de elementos para eventual oferecimento de denúncia criminal não vincula a autoridade administrativa e não produz efeitos sobre a apuração de infrações aduaneiras ou tributárias. No caso dos autos, o conjunto probatório produzido na esfera administrativa, abrangendo análise da estrutura societária,

cláusula contratual de neutralidade econômica, fluxo financeiro circular controlado, ausência de estrutura operacional própria, controle integral das operações pela controladora, vendas sistemáticas abaixo do custo e dependência financeira absoluta, demonstra, com a segurança exigida para o lançamento tributário e aplicação de sanção administrativa, a interposição fraudulenta mediante simulação, configurando a ocultação do real importador nos termos do artigo 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/76.

DA INAPLICABILIDADE DA SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 158/2021 AO CASO CONCRETO

Com o devido respeito ao entendimento divergente, a invocação da Solução de Consulta COSIT nº 158/2021 para legitimar a operação, sob o argumento de que a MULTILASER atuaria como encomendante do encomendante predeterminado, não encontra respaldo no contexto probatório dos autos. Embora o entendimento da ilustre Conselheira Relatora Vencida seja tecnicamente correto ao reconhecer a litude da figura do encomendante do encomendante em tese, a aplicação da norma aos fatos do presente processo revela incompatibilidade manifesta.

A Solução de Consulta COSIT nº 158/2021 reconhece a possibilidade teórica da figura do encomendante do encomendante pré-determinado, mas estabelece requisitos rigorosos e cumulativos para sua legitimidade. Conforme seus itens 2.5 e 2.6, mesmo com a existência de encomendante do encomendante predeterminado, os sujeitos passivos das obrigações tributárias continuam sendo tão somente o importador por encomenda e o comprador da mercadoria junto a ele, ou seja, o encomendante predeterminado. Isso porque o encomendante do encomendante predeterminado encontra-se distante o suficiente da operação de importação a ponto de o legislador não o trazer para a relação tributária.

2.5. Observe-se que, mesmo com a existência de um 'encomendante do encomendante predeterminado', os sujeitos passivos das obrigações tributárias continuam sendo tão somente o importador por encomenda e o comprador da mercadoria junto a ele, ou seja, o encomendante predeterminado. Isso porque o 'encomendante do encomendante predeterminado' encontra-se distante o suficiente da operação de importação a ponto de o legislador não o trazer para a relação tributária

(...)"

2.6. É importante destacar, para que não haja uma má interpretação da matéria, que as conclusões expressas nos parágrafos precedentes em relação às importações por encomenda partem das premissas de que todas as partes envolvidas sejam independentes umas das outras e que as relações estabelecidas entre elas representem efetivas operações de compra e venda de mercadorias." (grifamos)

Mais relevante ainda, o item 2.6 estabelece expressamente que as conclusões em relação às importações por encomenda partem das premissas de que todas as partes envolvidas sejam independentes umas das outras e que as relações estabelecidas entre elas representem

efetivas operações de compra e venda de mercadorias. Depreende-se claramente que a legitimidade da operação com encomendante do encomendante exige independência entre todas as partes envolvidas na cadeia operacional, distanciamento suficiente do encomendante final em relação à operação de importação, e transações comerciais efetivas de compra e venda entre cada elo da cadeia.

O conjunto probatório dos autos demonstra que nenhum dos requisitos acima foi satisfeito pela operação engendrada pelas Recorrentes. A MULTILASER exercia controle societário de 99,99% sobre a PROINOX, não havendo qualquer independência entre as partes. A PROINOX foi constituída justamente para servir como veículo da MULTILASER nas operações de importação, carecendo de estrutura operacional autônoma, corpo técnico próprio para decisões empresariais e relacionamento comercial diversificado, considerando que 97,6% do faturamento destinava-se à MULTILASER. Essa configuração viola frontalmente a premissa de independência exigida pela Solução de Consulta COSIT nº 158/2021.

Ao contrário do que prevê a Solução de Consulta, segundo a qual o encomendante do encomendante deve estar distante o suficiente da operação de importação, a MULTILASER controlava integralmente todos os aspectos relevantes da importação: negociação com fornecedores estrangeiros, gestão do risco cambial e comercial, controle do transporte internacional, atuação junto ao despachante aduaneiro e destinação final das mercadorias. A PROINOX, supostamente importadora, limitava-se a formalizar documentalmente operações já definidas e controladas pela MULTILASER. Não há, portanto, o distanciamento exigido pela legislação. A MULTILASER era, de fato e de direito, a real adquirente das mercadorias importadas.

A cláusula contratual que estipulava que a PROINOX deveria permanecer neutra de qualquer efeito econômico constitui confissão expressa de que não havia, entre PROINOX e MULTILASER, transação comercial genuína, mas mero repasse formal de mercadorias. Transações comerciais efetivas caracterizam-se pela assunção de risco empresarial, busca de lucro e possibilidade de prejuízo. A neutralidade econômica estipulada contratualmente esvazia completamente a natureza comercial das operações, reduzindo-as a meros lançamentos contábeis destinados a conferir aparência de legalidade a uma estrutura simulada. Ademais, o fluxo financeiro circular, no qual 97,6% das receitas da PROINOX provinham da própria MULTILASER, evidencia a inexistência de genuínas operações de mercado, configurando ciclo financeiro controlado destinado exclusivamente a viabilizar a aparência de importação por encomenda.

A própria Solução de Consulta COSIT nº 158/2021, ao estabelecer os requisitos de legitimidade, reconhece expressamente, em seu item 2.4, que a existência da figura do encomendante do encomendante pré-determinado não descaracteriza nem modifica a operação de importação por encomenda, e por isso não precisa ser informada à RFB, desde que preenchidos os requisitos de independência e efetividade das transações.

Entretanto, a mesma Solução de Consulta ressalva, na conclusão, item 3, que a ocorrência de relações comerciais autênticas com terceiros, nos casos de importação por

encomenda, por si só, não caracteriza ocultação do real comprador mediante fraude, simulação ou interposição fraudulenta, de que trata o inciso V do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, ou acobertamento de reais intervenientes ou beneficiários, de que trata o art. 33 da Lei nº 11.488/2007, desde que as relações estabelecidas entre todas as partes sejam legítimas, com comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos utilizados, observado o disposto no parágrafo 2º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

No caso dos autos, demonstrou-se que as relações entre PROINOX e MULTILASER eram artificialmente construídas para simular autonomia inexistente, a origem e disponibilidade dos recursos revelam ciclo controlado e não operações de mercado genuínas, e a transferência de recursos ocorria mediante fluxo circular pré-determinado, esvaziado de conteúdo econômico próprio. Logo, a operação não se enquadra na hipótese de legitimidade prevista pela Solução de Consulta COSIT nº 158/2021, mas sim na ressalva expressa relativa à ocultação do real comprador mediante fraude, simulação ou interposição fraudulenta de terceiros, atraindo a aplicação do artigo 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/76, que tipifica a conduta de ocultação do sujeito passivo, do real comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.

TIPICIDADE DA CONDUTA

O conjunto probatório analisado demonstra que a PROINOX foi instrumentalizada pela MULTILASER mediante simulação e esvaziamento de substrato empresarial, com a finalidade de ocultar a MULTILASER como real adquirente e beneficiária das importações realizadas. A PROINOX prestou-se a figurar como importadora formal para acobertar operações de comércio exterior que eram, na realidade, integralmente realizadas e controladas pela MULTILASER.

A conduta está perfeitamente subsumida ao tipo infracional previsto no artigo 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/76, que qualifica como infração punível com pena de perdimento a ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.

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

[...]

V - a ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.

A configuração da interposição fraudulenta pressupõe a demonstração de que a empresa declarante não atuou como real importadora em nome próprio, mas foi fraudulentamente interposta para ocultar o verdadeiro comprador das mercadorias. No caso concreto, todos os elementos do tipo infracional foram demonstrados ao longo da instrução processual. A PROINOX disponibilizou seu CNPJ, habilitação RADAR, estabelecimentos e toda sua

documentação formal para que a MULTILASER realizasse importações sem figurar como importadora declarada. As Declarações de Importação, Notas Fiscais, contratos de transporte e demais documentos aduaneiros foram emitidos em nome da PROINOX, quando a real adquirente era a MULTILASER.

A MULTILASER orientava expressamente os exportadores estrangeiros para que constasse o nome da PROINOX nos documentos comerciais e de transporte, especialmente Conhecimento de Carga, fatura comercial e packing list, criando aparência documental de que a operação de compra e venda teria sido realizada entre PROINOX e o exportador estrangeiro (e-fls. 163-164; 190-193). Simultaneamente, a MULTILASER instruía que os documentos originais fossem remetidos diretamente a ela, não à PROINOX. A MULTILASER chegou a enviar modelos prontos de fatura e romaneio de carga para serem adotados pelos exportadores, documentos estes que coincidem com aqueles que instruíram diversas Declarações de Importação registradas em nome da PROINOX. Elemento especialmente revelador consta dos packing lists e faturas comerciais emitidos em nome da PROINOX: todos continham campo denominado MULTILASER code, código da Multilaser, demonstrando que os produtos nacionalizados formalmente pela PROINOX tinham destinatário predeterminado já no momento da negociação com o exportador estrangeiro.

A MULTILASER, real importadora e adquirente das mercadorias, foi sistematicamente ocultada mediante a declaração formal da PROINOX como importadora em todas as operações fiscalizadas. As próprias defendentes confessaram que, no concernente às negociações, não se nega que estas eram feitas por funcionários da MULTILASER, colocando a MULTILASER inexoravelmente na condição de real compradora nas importações. A MULTILASER mantinha todas as negociações com exportadores estrangeiros, controlava o transporte internacional, recebia informações sobre embarques, decidia sobre fretes e solicitava alterações em documentos (e-fls. 134-136). Realizava cotação de custos para definir precificação e margem de lucro antes mesmo de supostamente adquirir as mercadorias da PROINOX, e atuava junto ao despachante aduaneiro, sendo informada de pendências no Siscomex e acompanhando parametrização de canais (e-fls. 172-173). Em Declaração de Importação registrada em nome da PROINOX parametrizada para canal amarelo, foi a MULTILASER quem atendeu às exigências da fiscalização (e-fl. 169).

A auditoria fiscal revelou, no período 01/04/2019 a 30/04/2021, que 91,2% das cargas importadas pela PROINOX foram enviadas diretamente dos recintos alfandegados para o armazém da MULTILASER em Minas Gerais, sem armazenagem intermediária ou prospecção de compradores. Auditoria nos Conhecimentos de Transporte Eletrônicos, relativos ao período de primeiro de janeiro de dois mil e vinte a trinta de abril de dois mil e vinte e um, confirmou que aproximadamente 90% dos documentos tinham como destinatário o estabelecimento da MULTILASER. Estes percentuais demonstram, de forma objetiva e matematicamente irrefutável, que a alegada atividade de importação por conta própria para revenda a diversos clientes era absolutamente fictícia. Nos raros casos de envio ao armazém da TAC Armazéns Gerais, as negociações eram conduzidas pela MULTILASER, não pela PROINOX. A própria TAC Armazéns

Gerais referia-se à PROINOX como filial da MULTILASER (e-fls. 102-103), evidenciando que o mercado reconhecia a real natureza da relação entre as empresas.

A estrutura empresarial da PROINOX foi artificialmente criada e mantida para conferir aparência de legalidade a operações integralmente controladas pela MULTILASER. A simulação foi comprovada mediante múltiplas evidências: ausência de substrato operacional, sem empregados, estabelecimentos aparentes e confusão patrimonial (e-fls. 102); controle operacional integral pela MULTILASER de todas as etapas, desde negociação com exportadores até gestão da distribuição logística; ausência de assunção de risco, confessada contratualmente na cláusula de neutralidade econômica (item 2.5.1, anexo 01, e-fls. 4.012); venda sistemática abaixo do custo e dependência financeira absoluta, com 97,6% do faturamento em vendas para a MULTILASER; e destinação predeterminada de 91,2% das mercadorias diretamente para a MULTILASER.

As operações de importação eram, na realidade, da MULTILASER, não da PROINOX. A PROINOX atuou como mero veículo jurídico-formal interposto fraudulentamente entre os fornecedores estrangeiros e a MULTILASER, sem desempenhar genuíno papel de importadora autônoma. A interposição não tinha qualquer justificativa operacional, comercial ou empresarial legítima, servindo exclusivamente para ocultar a real importadora das autoridades aduaneiras, apropriar-se indevidamente de benefícios fiscais e burlar os controles aduaneiros. A MULTILASER não se comportava como mera adquirente de mercadorias importadas por terceiro genuíno, mas como a própria compradora que negociava, decidia e controlava todas as etapas junto aos exportadores estrangeiros.

DISPOSITIVO

Pelo exposto, voto no sentido de conhecer dos Recursos Voluntários interpostos, e no mérito, negar-lhes provimento, mantendo integralmente o lançamento fiscal no que diz respeito à aplicação da multa substitutiva à penalidade de perdimento.

Assinado Digitalmente

José de Assis Ferraz Neto