



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	15165.722415/2021-65
<b>ACÓRDÃO</b>	3102-002.503 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	18 de junho de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	BASOLI COMERCIO, IMPORTACAO E EXPORTACAO LTDA.
<b>RECORRIDA</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 28/12/2020 a 15/04/2021

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. MERO INCONFORMISMO.

O mero inconformismo do contribuinte com o entendimento exarado no Auto de Infração não gera por si só a sua nulidade, quando devidamente expostos os fundamentos de fato e direito que embasam a autuação.

**Assunto: Imposto sobre a Importação - II**

Período de apuração: 28/12/2020 a 15/04/2021

IMPORTAÇÃO. CESSÃO DE NOME. OCULTAÇÃO DO REAL BENEFICIÁRIO.

A pessoa jurídica que ceder seu nome com vistas ao acobertamento dos reais intervenientes ou beneficiários fica sujeita à multa equivalente a 10% sobre o valor da operação acobertada

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso e afastar as preliminares, e, por maioria, para negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues (relator) e Karoline Marchiori de Assis. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Fábio Kirzner Ejchel.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues – Relator

(documento assinado digitalmente)

Fabio Kirzner Ejchel - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Fabio Kirzner Ejchel, Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Luiz Carlos de Barros Pereira, Karoline Marchiori de Assis, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

## RELATÓRIO

Por bem narrar os fatos ocorridos, adoto o relatório contido na decisão proferida pela Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 09:

*Trata o presente processo de Auto de Infração (fls. 02 a 08) lavrado para constituição de crédito tributário no valor de R\$ 63.486.894,05, referente à multa prevista no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, pelo fato de haver a empresa BASOLI COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA., (doravante denominada BASOLI) cedido seu nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas ao acobertamento dos reais intervenientes ou beneficiários nas operações de importação, sendo que o registro das operações no papel de importador por encomenda, foi para o fim de ocultar o real importador e adquirente nos negócios.*

*Em sede de atividade interna de gerenciamento do risco ao controle aduaneiro, foram apurados/levantados os seguintes fatos indicadores da existência de irregularidade que motivaram a da instauração de procedimento de fiscalização utilizado no combate às fraudes aduaneiras previsto na Instrução Normativa RFB nº 1986, de 29/10/2020:*

*1. ao longo do período de 01/2020 a 04/2021 BASOLI se apresentou na condição de importador por encomenda (pressupõe a disponibilidade de recursos próprios para efetivação das operações) que totalizou um impressionante dispêndio de R\$ 714.575.669,86, sendo que detinha um capital social de apenas R\$ 300.000,00 e, nas últimas Escriturações Contábeis Fiscais (ECF) disponíveis - anos calendário de 2017, 2018 e 2019 - declarou PATRIMÔNIO LÍQUIDO NEGATIVO que chegou a R\$ 3.410.314,24 (2019).*

*2. Tal volume de importações também se mostrava completamente incompatível quando comparado ao limite/estimativa que foi estabelecido/computado para tanto por ocasião da habilitação do contribuinte para atuar no comércio exterior. Tal fato serve de parâmetro relevante e imprescindível para fins de acompanhamento e monitoramento da atuação do operador, sendo sua extrapolação - pronunciada, constante e evidente - claro indício de ocultação de pessoas que, nesse contexto, são as reais fontes dos recursos que deram causa e suportaram tal volume muito acima da capacidade financeira demonstrada.*

3. Adicionalmente, analisando-se os dados de tributos federais efetivamente pagos pelo sujeito passivo apresentado como importador entre 01/2020 e 04/2021, constata-se que, do imenso montante total de R\$ 102.325.199,47, apenas R\$ 23.346,23 - 0,023% - NÃO se referem a tributos recolhidos via débito automático quando do registro de declarações de importação (DI), desproporção que, historicamente, está ligada ao fato do operador ostensivo, de fato, ser mero intermediário - não declarado como tal - colocado entre a Fiscalização Aduaneira e o(s) real(is) interessado(s) no resultado das operações

A autoridade aduaneira encontrou diversos elementos de provas após análise dos documentos apresentados no decorrer da fiscalização, tais como i) incoerências no INSTRUMENTO PARTICULAR DE COMPRA E VENDA DE MERCADORIAS IMPORTADAS POR ENCOMENDA, totalmente convergentes na direção de que o Contrato em comento não teve outra função além a de simular relação entre entes que, assim e por tal meio, ocultaram seus verdadeiros papéis nas operações aduaneiras, além da conclusão que a ocultação de papéis envolve ainda outra entidade, a ASTER; ii) e-mail da COPAPE, encaminhado por funcionária da ASTER, dando orientações à BASOLI acerca de procedimentos logísticos a serem adotados na descarga do navio; iii) email encaminhado pela BASOLI para COPAPE solicitando numerário para seguir com o registro de importação. Tal email foi encaminhado pela COPAPE, através de funcionária da ASTER, para EVERTON VENANCIO DA SILVA, que atua na área financeira da ASTER, determinando a disponibilização de recursos para a BASOLI; iv) sequência de mensagens relacionadas às mercadorias do navio HUEMUL, que operou no Porto de Paranaguá em 20/12/2020, onde o mesmo EVERTON VENÂNCIO DA SILVA é apresentado dissimuladamente como Financeiro da BASOLI ([financeiro@basolitrading.com.br](mailto:financeiro@basolitrading.com.br)), que àquele momento - 14/01/2021 - só tinha WILLIAN MARCONDES DA SILVA - e ainda sim de modo meramente formal - como empregado contratado; v) os domínios de internet [basolitrading.com.br](http://basolitrading.com.br) e [cppf.com.br](http://cppf.com.br) (relacionado à entidade COPAPE PRODUTOS DE PETRÓLEO LTDA.), utilizados por pessoas físicas nas mensagens impressas apresentadas, foram AMBOS registrados pela ASTER.

Em seguida, conclui a fiscalização:

No conjunto, o extenso conteúdo das trocas de mensagens impressas apresentadas, cujos pequenos excertos mais elucidativos foram apresentados e comentados no presente subtópico, bem como a distribuição - ainda que tácita - de atribuições de funções e os participantes ali envolvidos, além de qualquer dúvida razoável reforçam as evidências de irregularidades já cristalizadas no subtópico antecedente e deixam clara e indubitável a participação e o interesse da entidade ASTER PETRÓLEO LTDA. (CNPJ 02.377.759) nas operações de comércio exterior. Não por outro motivo e reforçando tal quadro, no período considerado ela aparece como O ÚNICO DESTINO da totalidade das vendas do dito encomendante, conforme se verifica da consolidação de valores presentes

*em Notas Fiscais expedidas pela COPAPE PRODUTOS DE PETRÓLEO LTDA. (CNPJ 01.428.174).*

*Por todo o exposto nos itens anteriores, conclui-se que a atuação da pessoa jurídica BASOLI COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA. (CNPJ 13.918.607), elaborando e apresentando declarações, documentos contábeis e comerciais, bem como efetivando o registro das operações no papel de importador por encomenda, foi toda ela direcionada para o fim de ocultar o real importador e adquirente nos negócios. Tal proceder sujeita a pessoa jurídica, além das demais consequências inerentes à conduta, à multa de 10% sobre o valor da mercadoria importada, prevista no Art. 33 da Lei nº 11488, de 15/06/2007, regulamentada, atualmente, pelo Art. 727 do Decreto nº 6759, de 05/02/2009,*

*Cientificado, no próprio auto de infração, em 01/10/2021 (fls. 3.670), o contribuinte apresentou, em 03/11/2021, a impugnação juntada às fls. 3.716 e ss., alegando em síntese que:*

**PRELIMINARMENTE.**

**DA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. ENQUADRAMENTO LEGAL INCONGRUENTE.**

*A exigência seria nula pois encontrar-se-ia maculada de vício formal insanável, com a incorreta tipificação legal da suposta infração que teria sido praticada pela impugnante.*

**DA INEXISTÊNCIA DE OCULTAÇÃO.**

*Não teria havido qualquer ocultação de pessoas, inexistiria qualquer intenção de camuflar a origem dos recursos empregados na importação, os pagamentos ao fornecedor estrangeiro, teriam sido realizados com valores recebidos do encomendante predeterminado, possibilidade autorizada por força legal contida na própria IN nº 1.861/2018.*

*A fiscalização teria afirmado ter havido ocultação comprovada, mas para embasar sua fundamentação teria apenas a "justificativa" de que o capital social da Impugnante seria incompatível com o valor das operações e que teria havido adiantamento de recursos da COPAPE, assim teria restado devidamente comprovado que a incompatibilidade contábil ou diferença entre capital social e valor de operação não seria suficiente para caracterizar ocultação.*

**DOS VÍCIOS DO AUTO DE INFRAÇÃO.**

*Não teria havido sequer adequação das condutas narradas ao tipo infracional atribuído à impugnante, já que as condutas narradas, de antecipação de receitas pelo encomendante e a capacidade econômica reduzida frente ao vulto das operações não são condutas infracionais (pelo contrário, são autorizadas pela IN e por decisões do próprio CARF).*

*Não poderiam ser admitidas acusações abertas, genéricas, sob pena de violação ao direito à ampla defesa e ao contraditório.*

#### DA INEXISTÊNCIA DE DANO AO ERÁRIO

*Teria havido recolhimento integral dos tributos, sendo forçoso concluir que não teria havido qualquer prejuízo financeiro ao erário.*

#### DOS PEDIDOS

*I - Que seja acolhida a PRELIMINAR de NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO em razão do enquadramento legal utilizado ser contraditório (razões e tipificação/penalidade) com incongruente tipificação legal da suposta infração que teria sido praticada pela impugnante;*

*II. O reconhecimento da correta operação de importação por encomenda, nos termos autorizados pela IN nº 1861/18 em sua redação atual;*

*III. O reconhecimento do vício de legalidade e motivação, conforme fundamentação;*

*IV. O reconhecimento de que a Impugnante cumpriu com todas as obrigações tributárias incidentes à espécie, e, por consequência lógica, que sejam afastadas as multas que se amparam em suposta diferença de recolhimento tributário, bem como os juros moratórios, uma vez que as obrigações foram devidamente adimplidas;*

*V. No mérito a procedência in totum da presente impugnação, uma vez que não se concretizou qualquer conduta infracional e não houve comprovação de qualquer modalidade de ocultação, bem como não houve comprovação de qualquer dano ao erário ou a bem jurídico tutelado pela autoridade fiscal, devendo se observar a legalidade estrita como vinculativa da atuação da administração pública.*

*É o relatório.*

A Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 08, por meio do Acórdão nº 108-032.507, de 18 de novembro de 2022, julgou improcedente a impugnação, conforme entendimento resumido na seguinte ementa:

#### **Assunto: Imposto sobre a Importação - II**

Período de apuração: 28/12/2020 a 15/04/2021

#### **INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. IMPORTAÇÃO. CESSÃO DE NOME. OCULTAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO DANO AO ERÁRIO.**

A ocultação do sujeito passivo da importação, por pessoa jurídica que ceder seu nome, com vistas ao acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários configura dano ao erário, caracterizando interposição fraudulenta de terceiros, ficando sujeita à multa equivalente a 10% sobre o valor da operação acobertada.

#### **PROVA INDICIÁRIA. POSSIBILIDADE.**

Diversas constatações que, apesar de isoladamente não serem suficientes para provar a cessão de nome para a realização de operações de comércio exterior de

terceiros, pois podem ser consideradas indícios, analisadas em conjunto, e concluindo que são homogêneas e conduzem a um mesmo resultado, evidenciam uma convicção segura da ocorrência da cessão de nome, fazendo prova da ocorrência da infração.

**DANO AO ERÁRIO. OCULTAÇÃO DO RESPONSÁVEL PELA OPERAÇÃO. DESNECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DO EFETIVO PREJUÍZO AO ERÁRIO.**

O dano ao Erário é presumido quando se configura as infrações tipificadas no art. 23 do Decreto lei nº 1.455/76, não havendo necessidade de se comprovar o efetivo prejuízo ao Erário.

Tendo ocorrido o cometimento da infração de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, - mediante comprovada simulação que levou à interposição fraudulenta de terceiros na importação -, veiculada pelo art. 23, V do Decreto lei nº 1.455/76, está caracterizado o dano ao Erário.

**DECISÕES JUDICIAIS. DOCTRINA E JURISPRUDÊNCIA. EFEITOS.**

As decisões judiciais, excetuando-se as proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade das normas legais, bem como os entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquele objeto da decisão.

**Impugnação Improcedente**

**Crédito Tributário Mantido**

A recorrente interpôs Recurso Voluntário, reiterando os argumentos expostos na Impugnação e alegando, em breve síntese, preliminarmente, nulidade do auto de infração, por vício de motivação e cerceamento de defesa, e, no mérito, inoccorrência de ocultação do real importador e, por conseguinte, inexigibilidade da multa prevista no artigo 33 da Lei nº 11.488/07.

É o relatório.

**VOTO VENCIDO**

Conselheiro **Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues**, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e cumpre com os requisitos formais de admissibilidade, devendo, por conseguinte, ser conhecido.

**1 DA PRELIMINAR DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO**

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente sustenta que “[...] é evidente a nulidade do auto de infração fiscal que não descreve a conduta ou circunstância necessária para vincular a

*recorrente à referida hipótese legal de ocultação mediante fraude e simulação, como também viola a necessidade constitucional e legal de motivação importando evidente prejuízo por cerceamento de defesa”.*

Com a devida vênia, discordo da recorrente, por entender que houve a devida exposição dos fatos e fundamentos que embasam a autuação, como pode ser verificado, especialmente, da Descrição dos Fatos Relacionados à Infração do Auto de Infração de fls. 3 a 5 e do Relatório Fiscal de fls. 9 a 52.

Ressalta-se que as informações constantes da autuação são suficientemente completas a ponto de permitir à recorrente, tanto em sede de impugnação quanto no Recurso Voluntário, suscitar uma ampla discussão acerca do mérito, o que vai de encontro com a tese de nulidade por ausência de motivação e cerceamento de defesa.

Cumpre observar também que, no âmbito do processo administrativo fiscal, o exercício pleno do direito à ampla defesa e ao contraditório está assegurado aos sujeitos passivos na faculdade de que dispõem de impugnar o lançamento tributário, sendo descabido propugnar pelo seu exercício prévio.

Neste sentido, Alberto Xavier leciona que:

Em matéria de lançamento tributário a garantia de ampla defesa não atua necessariamente pela via do direito de audiência prévia à prática do ato primário (pretenninatio hearing), mas no 'direito de recurso' deste mesmo ato, pelo qual o particular toma a iniciativa de uma impugnação em que seu direito de audiência assumirá força plena (posttenninatio hearing)<sup>1</sup>.

Assim, após a lavratura do Auto de Infração, a recorrente foi devidamente notificada, podendo se insurgir sobre todos os fundamentos da autuação, inexistindo, portanto, qualquer nulidade ou cerceamento de defesa.

Pelo exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade do auto de infração.

## **2 DA CESSÃO DE NOME PARA OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE**

A ação fiscal teve início com a verificação de inconsistências de informações apuradas preliminarmente em sede de atividade interna de pesquisa/seleção de operações de importação, o que justificou a instauração do procedimento de fiscalização utilizado no combate às fraudes aduaneiras previsto na IN RFB nº 1986, de 29/10/2020 em face da empresa importadora das mercadorias, ora recorrente Basoli.

Nos termos do Relatório Fiscal, foram apurados os seguintes fatos indicadores da existência de irregularidades motivadoras da instauração do procedimento de fiscalização:

<sup>1</sup> Do Lançamento - Teoria do Ato. do Procedimento e do Processo Tributário, Ed. Forense, 2a ed.. 1997

- constatou-se que o contribuinte, apresentado na condição de importador por encomenda - que pressupõe a disponibilidade de recursos próprios para efetivação das operações, ainda que para um encomendante predeterminado - na(s) declaração(ões) de importação (DI) registrada(s) ao longo do período de 01/2020 a 04/2021 e que totalizou(aram) um impressionante dispêndio de **R\$ 714.575.669,86**, detinha um capital social de apenas R\$ 300.000,00 e, nas últimas Escriturações Contábeis Fiscais (ECF) disponíveis - anos-calendário de 2017, 2018 e 2019 - declarou PATRIMÔNIO LÍQUIDO NEGATIVO que chegou a R\$ 3.410.314,24 (2019), fatos que, ainda que de modo preliminar, indicavam a incompatibilidade entre sua capacidade econômico-financeira evidenciada e o volume de operações de comércio exterior em seu nome registrado na condição de importador por encomenda; e

- tal volume de importações também mostrava-se completamente incompatível quando comparado ao limite/estimativa que foi estabelecido(s)/computado para tanto por ocasião da habilitação do contribuinte para atuar no comércio exterior conforme sintetizado em gráfico abaixo; apesar do referido limite/estimativa ter por utilidade, de início, permitir o enquadramento nas diferentes modalidades de habilitação - nos termos das normativas relacionadas ao tema - é inafastável a conclusão de que, por consequência, serve de parâmetro relevante e imprescindível para fins de acompanhamento e monitoramento da atuação do operador, sendo sua extrapolação - pronunciada, constante e evidente - claro indício de ocultação de pessoa(s) que, nesse contexto, é(são) a(s) real(is) fonte(s) dos recursos que deram causa e suportaram tal volume muito acima da capacidade financeira demonstrada.

- Adicionalmente, analisando-se os dados de tributos federais efetivamente pagos pelo sujeito passivo apresentado como importador entre 01/2020 e 04/2021, constata-se que, do imenso montante total de R\$ 102.325.199,47, apenas R\$ 23.346,23 - **0,023% (!!!)** - NÃO se referem a tributos recolhidos via débito automático quando do registro de declarações de importação (DI), desproporção que, historicamente, está ligada ao fato do operador ostensivo, de fato, ser mero intermediário - não declarado como tal - colocado entre a Fiscalização Aduaneira e o(s) real(is) interessado(s) no resultado das operações.

Encerrado o procedimento fiscal de investigação, a autoridade atuante concluiu que “[...] a atuação da pessoa jurídica BASOLI COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA. (CNPJ 13.918.607), elaborando e apresentando declarações, documentos contábeis e comerciais, bem como efetivando o registro das operações no papel de importador por encomenda, foi toda ela direcionada para o fim de ocultar o real importador e adquirente nos negócios. Tal proceder sujeita a pessoa jurídica, além das demais consequências inerentes à conduta, à multa prevista no Art. 33 da Lei nº 11488, de 15/06/2007, regulamentada, atualmente, pelo Art. 727 do Decreto nº 6759, de 05/02/2009”.

Para chegar a tal conclusão, a autoridade atuante indicou no tópico **C.1.1 Do contrato**, do Relatório Fiscal, os seguintes fatos caracterizadores da infração apurada:

**(1)** antes do contrato de compra e venda de mercadorias importadas por encomenda ter sido formalizado entre a importadora e a encomendante, em 07/12/2020, já haviam sido praticados atos que demonstram a evolução das negociações comerciais com o exportador estangeiro, entre eles, registro de despacho de exportação, junto à Aduana do país de origem; fechamento de câmbio, no Brasil, de Contrato de Câmbio para pagamento - em parte - de mercadorias; e embarque de mercadorias no navio transportador;

**(2)** em 14/09/2020, a empresa Basoli formulou Consulta sobre a interpretação da legislação tributária e aduaneira, na qual expõe que está realizando estudos iniciais e preliminares visando a possibilidade fiscal, econômica e financeira de realizar trabalhos de importação, não tendo ainda nenhum contrato firmado com nenhuma empresa, e indaga o seguinte:

1) *Na importação por ENCOMENDA, a consulente na condição de IMPORTADOR e levando em consideração que na importação por encomenda, para o IMPORTADOR contratado tem os mesmos efeitos fiscais de uma importação própria, indaga: Qual a alíquota de Pis-importação e Cofins-Importação deve considerar na importação dos produtos mencionados 2710.12.49 (Nafta Outras) e 2710.12.41 (Nafta Petroquímica) que serão vendidos ao cliente (encomendante) enquadrado no CNAE 19.22-5-99 - Fabricação de outros produtos derivados do petróleo, exceto produtos do refino?*

2) *Na apuração das contribuições sociais Pis/Pasep e Cofins incidentes sobre a receita de venda de tais produtos importados e vendidos ao ENCOMENDANTE, qual alíquota deve considerar levando em consideração que na importação por encomenda, para o IMPORTADOR contratado tem os mesmos efeitos fiscais de uma importação própria?*

**(3)** No que se refere ao conteúdo do contrato, apontou-se que:

**a)** apesar do contrato firmado entre as partes prever pedido formal de mercadorias pela encomendante e aceitação formal pela importadora, em sede de fiscalização não foram apresentados quaisquer documentos cumprindo tais formalidades;

**b)** a cláusula sétima prevê a obrigação da importadora “[...] concluir a compra internacional mediante o fechamento de câmbio com os exportadores e atender todas as demais condições para a efetivação da compra no exterior, inclusive vias de transporte e porto/aeroporto de destino das mercadorias no Brasil, sendo a única responsável pelo emprego de recursos financeiros para o pagamento da operação realizada”, sendo que, no entendimento da autoridade fiscalizadora, “[...] não faria qualquer sentido a imposição expressa à importadora de uma obrigação, em princípio, estranha ao papel do encomendante, que seria o de apenas pagar o preço, no mercado interno, de bens cujo processo de importação estaria praticamente todo afetado à importadora, ainda que se considere regular a participação do encomendante na negociação no exterior”;

**c)** a cláusula oitava prevê a obrigação da encomendante em ressarcir a importadora dos valores correspondentes a diferenças cambiais apuradas desde o fechamento do câmbio até o efetivo faturamento das mercadorias importadas, o que, no entendimento da autoridade autuante, comprovaria que “[...] não se está tratando de uma relação importador/encomendante, mas sim de importador/adquirente, na

*qual o importador, em essência, nada mais é que um prestador de serviços aduaneiros e não assume/suporta nenhuma responsabilidade financeira”;*

**d)** apesar das cláusulas décima segunda e décima terceira do contrato preverem o pagamento das arras, após realização conjunta de estimativa de valores, com o desconto dos valores adiantados do saldo devedor apurado, segundo a autoridade fiscal, os documentos apresentados durante a fiscalização “[...] *mostram claramente que os recursos financeiros envolvidos nas operações de importação sob análise JAMAIS tiveram qualquer natureza de sinal, entrada, caução, garantia de negócio ou equivalente; restou claro e evidente que, além de inexistir comprovantes da realização conjunta de estimativa de valores ali prevista, as movimentações foram determinadas única e exclusivamente para fazer frente ao pagamento pronto e imediato dos custos de nacionalização envolvidos, tendo os recursos literalmente apenas transitado momentaneamente pelas contas correntes do dito importador por encomenda (vide tela seguinte), que de fato revelou-se assim agindo, na melhor das hipóteses, no papel de importador por conta e ordem”;*

**(4)** O planilhamento da movimentação financeira apresentada demonstra que todos e quaisquer custos/despesas/tributos diretos - e indiretos - relacionados às operações analisadas – foram direta e integralmente suportados pela encomendante Copape, que teria apenas utilizado as contas correntes da importadora Basoli, como mero ponto de passagem dos vultosos valores envolvidos;

Ademais, para reforçar a ocorrência da ocultação do real adquirente e demonstrar que a ocultação de papéis envolvia também outra entidade, a empresa Aster, no tópico **C.1.2. Dos participantes/interessados nas operações**, do Relatório Fiscal, a autoridade atuante apresentou outras considerações, que podem assim ser sintetizadas:

**(1)** O contrato firmado entre importador e encomendante teve como testemunhas duas pessoas físicas: (i) Gunar Marcondes da Silva, que não possui ligação aparente com as empresas signatárias e já teve vínculo anterior com a empresa Aster, que tem exatamente a mesma estrutura societária formal da Copape; e (ii) Maria Cecília Alonso Braga, que, não obstante já houvesse sido formalmente vinculada à Copape, entre 2014 e 2015, no momento da assinatura do instrumento contratual que testemunhou estava ligada à ASTER. Com base nisto, a autoridade atuante apresenta a seguinte conclusão: *“A existência, no dito instrumento contratual, de pessoas que não guardam relação aparente com os participantes ostensivos é fato que por si só chama a atenção, e se por um lado não pode ser tomado como algo irregular, é certo também que evidencia claro interesse, e eventual participação, de tais pessoas naquele ato”.*

**(2)** Em relação à pessoa física **WILLIAN MARCONDES DA SILVA** - identificada como sendo responsável pelas transações internacionais e comerciais praticadas pela Basoli – foram indicados como relevantes ao contexto os seguintes fatos:

**a)** *Foi formalmente contratado pelo estabelecimento filial da Basoli apenas em 06/01/2021, caracterizando mais uma inconsistência cronológica, uma vez que antes de tal data já haviam sido registradas as 04 (quatro) primeiras DI nas quais se declarou a modalidade de importação por encomenda da Copape;*

**b)** *Da análise da movimentação financeira apresentada constata-se que sequer seu salário era pago propriamente pela sua suposta empregadora;*

**c)** *Não obstante formalmente contratado por estabelecimento sediado na cidade de Mundo Novo-MS, seu cadastro fiscal indica que é pessoa que residiu, entre 2004 e 05/2021, na cidade de Carapicuíba-SP e, a partir de então, na cidade Cotia-SP, ambas na região metropolitana da cidade de São Paulo-SP e distantes quase 1.000 km do seu local de trabalho;*

**d)** *Não bastasse, outro fato significativo é que **WILLIAN MARCONDES DA SILVA** é irmão de **GUNAR MARCONDES DA SILVA**, o já antes identificado signatário, como testemunha, do instrumento contratual comentado no subtópico anterior;*

Com base nisto, conclui que: “[o]s fatos acima relatados e relacionados a pessoas-chave nas operações de importação sob análise obviamente não são fruto de mera coincidência, e só podem ser tomados como evidências explícitas de que elas - as pessoas - **NÃO TEM NENHUMA LIGAÇÃO REAL** com a entidade apresentada em documentos e declarações aduaneiras como sendo o importador por encomenda, que assim, de fato, **NÃO PARTICIPOU** das mesmas, sendo simples e literalmente interposta irregularmente para encobrir/mascarar o verdadeiro papel de terceiros, que realmente conduziram e detinham o efetivo comando de tais operações”.

**(3)** Dos documentos apresentados a título de comprovar o efetivo contato comercial da Basoli com o exportador/fornecedor no exterior, verifica-se o interesse e participação direta e relevante de funcionários da Copape e da Aster;

**(4)** Destaca mensagem relacionada à importação específica, da qual extrai as seguintes conclusões: **(a)** “as negociações/compras no exterior não são decididas pelo dito importador por encomenda, indo contra as características da modalidade declarada”; **(b)** das 03 cargas ali listadas e que, conforme a mensagem, supostamente haviam sido “negociadas” pela Basoli, apenas a primeira foi em seu nome registrada, tendo sido as restantes objeto de outras DIs nas quais o importador dito por encomenda foi entidade diversa, não obstante apresentando o mesmo dito encomendante; e **(c)** não obstante tratar-se do mesmo produto, a NAFTA da importação realizada pela Basoli foi tributada utilizando-se de alíquotas *ad valorem* INCORRETAS para o COFINS-Importação e para o PIS/PASEP-Importação, diferentemente das alíquotas específicas declaradas no caso de uma das outras importações realizadas por importador diverso, sistemática que causou uma grande diferença a menor no recolhimento de tais tributos;

**(5)** Indica sequência de e-mails que, no seu entendimento, evidenciam que “[...] as transferências financeiras **NÃO GUARDAM QUALQUER SEMELHANÇA** com **ARRAS/SINAL/GARANTIA** de negócio, sendo claramente meras movimentações entre contas correntes por conta de necessidades imediatas”;

**(6)** Os domínios de internet **basolitrading.com.br** e **cppf.com.br** (relacionado à Copape) utilizados por pessoas físicas nas mensagens apresentadas, **foram ambos registrados pela Aster**, não obstante a tentativa de se ocultar/descharacterizar tal fato em relação àquele - **basolitrading.com.br** - mediante a atribuição do custo envolvido à entidade Basoli, mais uma vez de forma meramente formal/simulada e com o uso de recursos nominalmente oriundos da Copape;

**(7)** no período considerado a Aster apercebeu como o único destino da totalidade das vendas do dito encomendante, conforme se verifica da consolidação de valores presentes em Notas Fiscais expedidas pela Copape;

**(8)** Os estabelecimentos apresentados como vendedor (Copape) e comprador (Aster) são geograficamente muito próximos, conforme informações cadastrais e imagens destacadas, deixando ainda mais evidente a íntima ligação entre as entidades, mesmo operacionalmente.

Ao apreciar a presente controvérsia, o v. acórdão recorrido entendeu pela manutenção da autuação, com base nos seguintes fundamentos:

*Da análise dessas importações juntamente com os documentos e declarações apresentados no curso do procedimento, a fiscalização concluiu que a destinatária das mercadorias, ASTER, era a real interessada nas importações e permaneceu oculta nas operações mediante simulação, pois a empresa COPAPE se fez passar como encomendante predeterminado nas Declarações de Importação que ampararam as importações.*

(...)

*Nesse sentido, ressalto ponto inconteste apontado pela fiscalização em seu relatório, que faz prova cabal da participação do encomendante predeterminado declarado nas DI (COPAPE) e da empresa que foram direcionados os produtos no mercado interno (ASTER) na execução e gerenciamento da compra no exterior.*

*Trata-se de e-mails apresentados a título de comprovar o EFETIVO contato comercial com o(s) exportador(es)/fornecedor(es) no exterior, em atendimento a exigência constante no Termo de Início de Fiscalização. Transcrevo trechos do Relatório fiscal de fls. 40 a 43.*

(...)

*No conjunto, o extenso conteúdo das trocas de mensagens impressas apresentadas, conforme juntado aos autos nos Documentos Comprobatórios - outros - nº 7 - Parte 5 até os Documentos Comprobatórios - outros - nº 7 - Parte 9, cuja fiscalização destacou pequenos excertos mais elucidativos em seu relatório, demonstram a execução e o gerenciamento financeiro e logístico da COPAPE e da ASTER nas operações comerciais relativas à aquisição da mercadoria no exterior.*

*A questão de ser a COPAPE formuladora de combustíveis e a ASTER distribuidora de combustíveis líquidos com as competências e limitações imposta pela ANP, na verdade reforçam mais ainda que ambas devem ter total independência na execução de suas atividades, independente de fazerem parte do mesmo grupo econômico. Não é isso que se conclui das mensagens acima, onde há a intervenção de uma na atividade da outra.*

*As empresas não devem existir pelo simples fato de se adequar a restrições impostas pelo órgão regulador. As atividades por elas exercidas é que devem efetivamente obedecer ao que determina a ANP, não ultrapassando os limites autorizados para exercerem suas atribuições e competências.*

*Ressalto, mais uma vez, que a importação por encomenda deve ser realizada pelo importador, em seu nome e com recursos próprios. O fato de a legislação permitir o recebimento pelo importador de valores do encomendante predeterminado a título de pagamento, total ou parcial, da obrigação, mesmo antes da realização da operação de importação ou da efetivação da transação comercial de compra e venda, não invalida o fato de o importador ter a capacidade de suportar as importações, independente de tais recebimentos.*

*E, nesse ponto, a fiscalização também logrou comprovar que o capital social e o patrimônio líquido da BASOLI são insuficientes para suportar tal ônus, não fosse os aportes de recursos dos destinatários das mercadorias. Ao contrário das alegações feitas nas impugnações, a contabilidade da empresa faz prova da capacidade econômica/financeira da entidade.*

(...)

*Tais fatos até aqui expostos, por si só, já descaracterizam as operações em pauta como uma importação por encomenda, nos moldes que foram declaradas, provando assim, que ocorreu a ocultação do real adquirente das mercadorias importadas.*

*Não satisfeito com isso, a fiscalização detalhou outros fatos que, mesmo que isoladamente sejam indícios, no conjunto, fazem prova e robustece o auto de infração.*

(...)

*Por isso, entendo tais fatos como indícios de ocultação do sujeito passivo, que analisados em conjuntos, são indícios homogêneos e conduzem a um mesmo resultado, evidenciando uma convicção segura acerca da ocorrência da ocultação do sujeito passivo nas operações de importação em pauta.*

*Há também alegações de pronunciamento recente da RFB na Solução de Consulta Cosit nº 158/2021, onde admite a presença de um terceiro envolvido - o encomendante do encomendante predeterminado. Porém, a própria Solução de Consulta adverte que essa permissão não é absoluta.*

(...)

*No decorrer da análise, a Solução de Consulta em pauta ressalta que a Coordenação-Geral de Administração Aduaneira (Coana) da RFB se manifestou de maneira didática sobre o tema, quando questionada sobre aperfeiçoamentos na legislação, na Nota Coana nº 76, de 25 de maio de 2020. Essa Nota também pondera premissas para licitude da operação de importação onde haja a figura do encomendante do encomendante predeterminado, quais sejam: i) todas as partes envolvidas sejam independentes umas das outras, e ii) as relações estabelecidas entre elas representem efetivas operações de compra e venda de mercadorias.*

*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.*

*Assim, diante de todos os fatos antes destacados, não há outra conclusão senão a de **que as partes envolvidas não são independentes uma da outra e a relação estabelecida entre elas não representam efetiva operação de compra e venda de mercadorias.** Conclui-se, então, pela comprovação da ocultação do real adquirente nas operações em pauta e, por conseguinte, na improcedência das alegações, **mantendo a multa equivalente ao valor de 10% sobre o valor aduaneiro da mercadoria importada, pelo fato do impugnante haver cedido seu nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros.***

Por sua vez, a recorrente sustenta a inoportunidade de cessão de nome para ocultação do real importador, pleiteando, por conseguinte, o afastamento da multa equivalente ao valor de 10% sobre o valor aduaneiro da mercadoria importada

É o que passo a apreciar.

A presente autuação trata da infração e penalidade previstas no artigo 33 da Lei nº 11.488/07, abaixo transcrito:

Art. 33. A 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 no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários fica sujeita a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).

Ressalte-se, inicialmente, que a referida infração trata da cessão de nome para ocultação, mediante fraude ou simulação, do real comprador das mercadorias importadas, ou seja, infração subjetiva cuja apuração exige robusta comprovação. Neste sentido, bem leciona Paulo de Barros Carvalho:

[...] no setor das infrações subjetivas, em que penetra o dolo ou a culpa na postura do enunciado descritivo do fato ilícito, a coisa se inverte, competindo ao Fisco, com toda a gama instrumental dos seus expedientes administrativos, exhibir os fundamentos concretos que revelem a presença do dolo ou da culpa, como nexos entre a participação do agente e o resultado material que dessa forma se produziu. Os embaraços dessa comprovação, que nem sempre é fácil, transmudam-se para a atividade fiscalizadora da Administração, que terá a incumbência intransferível de evidenciar não só a materialidade do evento como, também, o elemento volitivo que propiciou ao infrator atingir seus fins contrários às disposições da ordem jurídica vigente<sup>2</sup>.

<sup>2</sup> CARVALHO, Paulo de Barros, Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 597-598

Assim, para caracterização da infração prevista no artigo 33 da Lei nº 11.488/07, deve restar devidamente comprovada a ocultação do real adquirente, bem como, ser identificado o dolo dos partícipes, por se tratar de infração grave em substância e não uma infração meramente formal.

Cumprido observar que, no caso de interposição fraudulenta, a fraude não está relacionada apenas a uma ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, ou a excluir ou modificar suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, evitar ou diferir o seu pagamento, envolvendo também situações atinentes à fiscalização e ao controle sobre o comércio exterior.

Justamente por isso que o legislador, no artigo 23, inciso V, do Decreto-lei nº 1.455/78, elencou a ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, como infração que configura dano ao erário, deixando claro que o direito tutelado não se refere apenas à arrecadação tributária, mas ao controle aduaneiro e à segurança da sociedade.

De qualquer modo, apesar de, em tais situações, se tornar inócua a discussão quanto ao dano ao erário, vez que há expressa disposição legal neste sentido, a intenção dolosa de praticar a fraude ou simulação, com a finalidade de interposição de terceiro na operação de comércio exterior, é imprescindível para a configuração da infração, vez que a fraude ou simulação não comportam a figura culposa.

Em breve síntese, a responsabilização pela infração depende da comprovação da ocorrência e da intenção de cessão de nome para ocultação dos partícipes da operação, mediante a utilização de meios fraudulentos ou simulados, prescindindo, por sua vez, da demonstração do resultado obtido/pretendido com a conduta.

Ainda, é pertinente lembrar a diferenciação estabelecida por Paulo de Barros Carvalho entre fatos e objetos da experiência ou eventos. Os fatos seriam os enunciados linguísticos sobre as coisas e os acontecimentos, sobre as pessoas e suas manifestações. Por sua vez, os objetos da experiência são aquilo acerca do que faremos afirmações, aquilo sobre que emitimos enunciados<sup>3</sup>.

Pela clareza e didática, merecem referência também as lições de Tércio Sampaio Ferraz Jr.:

É preciso distinguir entre *fato* e *evento*. A travessia do Rubicão por Cesar é um *evento*. Mas 'Cesar atravessou o Rubicão' é um *fato*. Quando, pois, dizemos que 'é um fato que Cesar atravessou o Rubicão' conferimos *realidade* ao *evento*. 'Fato'

<sup>3</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2015. p.342

não é pois *algo* concreto, sensível, mas um elemento linguístico capaz de organizar uma situação existencial como realidade<sup>4</sup>.

Tal distinção é relevante para percebermos que “[...] acontecido o evento, não há como entrar em contato direto com ele, pois se esvaiu no tempo e no espaço. Sobram, apenas, vestígios, marcas deixadas por aquele evento, as quais servem como base para construção do fato jurídico e adequado desenvolvimento do processo de positivação”<sup>5</sup>.

E mais, “[...] ou a mutação ocorrida na vida real é contada, fielmente, de acordo com os meios de prova admitidos pelo sistema positivo, consubstanciando a categoria dos fatos jurídicos (lícitos ou ilícitos, pouco importa) e da eficácia que deles se irradia; ou nada terá acontecido de relevante para o direito, em termos de propagação de efeitos”<sup>6</sup>.

Neste sentido, é importante compreendermos que (i) infelizmente, a verdade real é inalcançável, por pertencer apenas ao mundo fenomênico – dos eventos -, se esvaindo no tempo e no espaço; e (ii) não há como se afastar a subjetividade na análise das provas, uma vez que, como toda e qualquer linguagem, o fato jurídico é constituído a partir do seu relato em linguagem competente, sendo tal relato uma atividade humana e, por conseguinte, dotada de valores e inerentemente subjetiva.

No caso das infrações praticadas mediante fraude ou simulação, justamente por existir uma intenção de ocultar a ocorrência da conduta efetivamente praticada, os documentos oficiais geralmente corroboram a suposta ocorrência do fato fraudado ou simulado.

Nestas situações, cabe às autoridades investigadoras e julgadoras analisarem os demais elementos de prova existentes, para verificar, a uma, se há indícios de uma conduta fraudulenta ou simulada, e, a duas, qual teria sido o ato ou negócio jurídico efetivamente praticado; para, após formada a sua convicção, articulada em consonância com a teoria das provas, relatar com precisão o fato jurídico tido como ocorrido e os efeitos dele decorrentes.

Quanto aos indícios, é oportuno ponderar que toda investigação se inicia com base em indícios, sendo que, a partir destes, pode-se chegar ou não a comprovação da ocorrência de determinada infração ou irregularidade.

Indício é aquilo que indica, com probabilidade, a existência de algo. Nada impede que um indício seja utilizado como prova, afinal, toda prova é, antes, um indício. Tudo depende da força probante, ou seja, da consistência e da coerência da unidade lógica que aponta para o fato que se quer provar. Ademais, é comum que a prova seja constituída por um conjunto de indícios que, ao se confirmarem e se completarem, convergem para a formação da convicção do julgador e, por conseguinte, para a constituição do fato jurídico.

<sup>4</sup> FERRAZ JR, Tércio Sampaio. Introdução ao estudo do direito. São Paulo: Atlas, 1991, p. 253.

<sup>5</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. A prova no Direito Tributário. In Derecho Tributário – Tópicos Contemporâneos. Tradución de Juan Carlos Panez Solórzano. Lima: Grijley, 2010

<sup>6</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método. São Paulo: Noeses, 2008. p. 824

De qualquer forma, não se olvida que, nos termos do artigo 112, do Código Tributário Nacional – CTN, a lei tributária que define infrações se interpreta da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; e quanto à autoria, imputabilidade, ou punibilidade.

Assim, para configuração do ilícito de ocultação do real adquirente da mercadoria importada, há que se caracterizar, de forma inequívoca, uma evidente incompatibilidade entre o negócio declarado e sua efetivação no plano fático, uma vez que, caso os indícios apurados possam conduzir também à ocorrência de uma conduta lícita, não restará configurada a infração.

No presente caso, a autoridade autuante entendeu comprovada a ocorrência de ocultação do real adquirente, com base nas seguintes constatações:

- 1) incompatibilidade entre a capacidade econômico financeira evidenciada pela importadora e o volume de operações de comércio exterior em seu nome registrado na condição de importador por encomenda;
- 2) volume de importações incompatível com o limite/estimativa estabelecido na habilitação do contribuinte para atuar no comércio exterior;
- 3) quase a integralidade dos tributos federais recolhidos pelo sujeito passivo foi pago via débito automático quando do registro de declarações de importação;
- 4) a Basoli já estava praticando atos que indicam negociações comerciais com o exportador estrangeiro antes da formalização do contrato de importação de encomenda com a Copape;
- 5) em período anterior às importações, a Basoli formulou Consulta à Receita Federal onde expôs sua intenção de realizar importações por encomenda e demonstrou dúvida acerca da alíquota de Pis-importação e Cofins-Importação aplicável às importações dos produtos que veio a importar;
- 6) o contrato assinado entre a importadora e a encomendante prevê a formalização dos pedidos – o que não restou comprovado – e apresenta cláusulas que preveem a obrigação da importadora pela efetivação da compra no exterior e a obrigação da encomendante em ressarcir a importadora dos valores correspondentes a diferenças cambiais apuradas desde o fechamento do câmbio até o efetivo faturamento das mercadorias importadas;
- 7) todos e quaisquer custos/despesas/tributos diretos - e indiretos - relacionados às operações analisadas – foram direta e integralmente suportados pela encomendante Copape, que teria apenas utilizado as contas correntes da importadora Basoli, como mero ponto de passagem dos vultosos valores envolvidos;
- 8) o contrato firmado teve como testemunha pessoas físicas ligadas à empresa Aster e a funcionário da Basoli;
- 9) inconsistências relacionadas à residência e remuneração do funcionário da Basoli, Willian, que teria sido indicado como responsável pelas transações internacionais e comerciais;

**10)** Nos documentos apresentados a título de comprovação do efetivo contato comercial da Basoli com o exportador/fornecedor no exterior, verifica-se o interesse e participação direta e relevante de funcionários da Copape e da Aster;

**11)** existência de importações por encomenda da Copape com o mesmo fornecedor no exterior, mas através de outro importador;

**12)** os domínios de internet basolitrading.com.br e cppf.com.br (relacionado à Copape) foram ambos registrados pela Aster;

**13)** no período considerado, a Aster aparece como a única destinatária da totalidade das vendas da dita encomendante;

**14)** os estabelecimentos apresentados como vendedor (Copape) e comprador (Aster) são geograficamente muito próximos, deixando ainda mais evidente a íntima ligação entre as entidades, mesmo operacionalmente.

Com a devida vênia, entendo que a autuação não merece subsistir.

No que se refere à importação por encomenda, cumpre transcrever os seguintes dispositivos da Instrução Normativa RFB nº 1861/18, que estabelece requisitos e condições para a realização de operações de importação por conta e ordem de terceiro e por encomenda:

Art. 3º Considera-se operação de importação por encomenda aquela em que a pessoa jurídica importadora é contratada para promover, em seu nome e com recursos próprios, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria de procedência estrangeira por ela adquirida no exterior para revenda a encomendante predeterminado.

§ 1º Considera-se encomendante predeterminado a pessoa, física ou jurídica, que contrata o importador por encomenda referido no caput para realizar a transação comercial de compra e venda de mercadoria de procedência estrangeira a ser importada, o despacho aduaneiro de importação e a revenda ao próprio encomendante predeterminado.

§ 2º O objeto principal da relação jurídica de que trata este artigo é a transação comercial de compra e venda de mercadoria nacionalizada, mediante contrato previamente firmado entre o importador por encomenda e o encomendante predeterminado, podendo este participar ou não das operações comerciais relativas à aquisição da mercadoria no exterior.

§ 3º Consideram-se recursos próprios do importador por encomenda os valores recebidos do encomendante predeterminado a título de pagamento, total ou parcial, da obrigação relativa à revenda da mercadoria nacionalizada, ainda que ocorrido antes da realização da operação de importação ou da efetivação da transação comercial de compra e venda da mercadoria de procedência estrangeira pelo importador por encomenda.

§ 4º O importador por encomenda poderá solicitar prestação de garantia, inclusive mediante arras, sem descaracterizar a operação referida no caput.

§ 5º O pagamento ao fornecedor estrangeiro pela aquisição da mercadoria importada deve ser realizado exclusivamente pelo importador por encomenda.

Em breve síntese, na importação por encomenda, o importador é contratado para promover, em seu nome e com recursos próprios, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria de procedência estrangeira por ele adquirido no exterior para revenda a encomendante predeterminado.

Ademais, é expressamente permitido pela legislação que o encomendante predeterminado participe das operações comerciais relativas à aquisição da mercadoria no exterior, assim como, consideram-se recursos próprios do importador os valores recebidos do encomendante a título de pagamento, total ou parcial, da obrigação relativa à revenda da mercadoria nacionalizada, ainda que ocorrido antes da realização da operação de importação ou da efetivação da transação comercial de compra e venda da mercadoria de procedência estrangeira pelo importador por encomenda.

Desta forma, de antemão, já se verifica que os indícios apontados nos tópicos (7) – custos relacionados às importações foram custeados com recursos antecipados pela Copape - e (10) - interesse e participação direta e relevante de funcionários da Copape e da Aster nas tratativas com o fornecedor no exterior -, não são vedados pela legislação que disciplina a matéria.

Na verdade, para a desconsideração da importação por encomenda, deve restar demonstrado que a transação comercial de compra e venda da mercadoria no exterior e o despacho aduaneiro de importação não foram efetivamente praticados pela importadora, o que, salvo melhor juízo, não ocorreu.

Neste sentido, fatos apontados pela fiscalização como indícios de ocultação do real adquirente, a meu ver, corroboram a ocorrência de uma importação por encomenda, senão vejamos.

Em período anterior às importações, a Basoli formulou Consulta à Receita Federal onde expôs sua intenção de realizar importações por encomenda e demonstrou dúvida acerca da alíquota de Pis-importação e Cofins-Importação aplicável às importações dos produtos que veio a importar (4). Somado a isto, antes mesmo de formalizar o contrato com a Copape, a Basoli já estava praticando atos que indicam negociações comerciais com o exportador estrangeiro (5).

Por ser bastante elucidativo, merece transcrição trecho do Relatório Fiscal no qual a autoridade fiscal aponta inconsistência entre a data de formalização do contrato de importação por encomenda e fatos preparatórios já realizados pela Basoli no exterior, corroborando a efetiva atuação da empresa na transação comercial:

Antes mesmo de se tratar do seu conteúdo, de plano há que se destacar a evidente e insuperável inconsistência cronológica, para o caso das operações objeto das DI nº 20/2114138-0 e nº 20/2124906-8 (SEQ. 1 e 2 da Tabela A.1), em relação à modalidade de importação de que tratava o referido contrato e que foi declarada em tais despachos aduaneiros. Não obstante registradas em 28 e

29/12/2020, sendo as primeiras da lista de operações que adotaram a mesma modalidade, **fatos prévios/preparatórios a tais registros - que indubitavelmente demonstram a evolução de negociações comerciais que já vinham transcorrendo com o exportador estrangeiro - foram praticados nas seguintes datas:**

- 27/11/2020 (10 (dez) dias ANTES da assinatura do instrumento particular): **registro do despacho de exportação nº 20057ES02000058A, correspondente à mercadoria da DI nº 20/2114138-0, junto à Aduana do país de origem (Argentina);**
- 02/12/2020 (05 (cinco) dias ANTES da assinatura): **fechamento de câmbio, no Brasil, do Contrato de Câmbio nº 00025413641227 (BANCO BRADESCO S/A) no valor de US\$ 1.000.000,00 para pagamento - em parte - das mercadorias objeto das DI nº 20/2114138-0 e nº 20/2124906-8 ao exportador estrangeiro declarado LATIN OIL S.A.; e**
- 04/12/2020 (03 (três) dias ANTES da assinatura): **embarque das mercadorias objeto das DI nº 20/2114138-0 e nº 20/2124906-8 no navio transportador HUEMUL no Porto General San Martin – Santa Fé, conforme data de expedição dos B/L (Bill of Lading) nº 1 e nº 2 instrutivos.**

Da mesma forma, para as operações objeto das DI nº 20/2132133-8 e nº 21/0004027-7 (SEQ. 3 e 4 da Tabela A.1) e nas quais, apesar de registradas em 30/12/2020 e 04/01/2021, também houve fato prévio/preparatório incompatível cronologicamente com a modalidade declarada, sendo:

- 04/12/2020 (03 (três) dias ANTES da assinatura): **fechamento de câmbio, no Brasil, do Contrato de Câmbio nº 000254294706 (BANCO BRADESCO S/A) no valor de US\$ 1.010.610,00 para pagamento - em parte - das mercadorias objeto das DI nº 20/2132133-8 e nº 21/0004027-7 ao exportador estrangeiro declarado LATIN OIL S.A..**

**Tais fatos prévios/preparatórios ao registro das declarações aduaneiras, caracterizadores de inconsistência temporal absoluta, posto que efetivamente ocorridos ANTES da formalização do referido instrumento particular, apontam - já de plano e ao menos para as 04 (quatro) primeiras operações analisadas – a inexorável conclusão lógica que as correspondentes transações comerciais de compra e venda - no exterior – que lhes deram causa, ainda que a BASOLI COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA. os tivesse realmente praticado/efetivado/conduzido, os fez EM DESACORDO com a norma reguladora, restando evidente e inapelavelmente indevida, nos termos da legislação, sua apresentação no papel de importador por encomenda em tais declarações aduaneiras. (Grifamos)**

Vejam que a fiscalização reconhece que os atos relacionados à transação comercial no exterior, registro de exportação no país exportador, fechamento de contrato de câmbio para pagamento do exportador, embarque e transporte da mercadoria, foram conduzidos pela Basoli, sendo que a “inconsistência” supostamente evidenciada se refere apenas ao fato do contrato

firmado entre importador e encomendante ter sido formalizado em data posterior à ocorrência de tais fatos.

Neste ponto, é oportuno destacar que o dever previsto no artigo 5º, inciso II, da IN RFB nº 1861/18, de, ao registrar a DI, anexar cópia do contrato previamente firmado com o encomendante predeterminado, foi devidamente cumprido pela importadora, não havendo de se falar em desacordo com a norma reguladora.

Ressalte-se também não ser incomum a existência de pactuações prévias à efetiva formalização do contrato, que já confirmam a intenção e vontade das partes, independentemente de forma especial, nos termos do artigo 107 do Código Civil<sup>7</sup>, de modo que, ao meu ver, restam superadas as supostas inconsistências temporais.

Ademais, em nenhum momento, a fiscalização consegue afastar a efetiva participação da importadora Basoli nas tratativas comerciais com o fornecedor no exterior, sendo que os e-mails colacionados ao Relatório Fiscal revelam apenas a participação conjunta - mas não principal - da encomendante, o que, como visto, é admitida em tais operações.

No que se refere às inconsistências indicadas nos itens (1) – incompatibilidade financeira -, (2) – volume de importações incompatível com o limite habilitado e (3) – tributos federais pagos via débito automático -, não se discorda que podem indicar indícios de uma eventual ocultação e, até mesmo, de outras infrações aduaneiras. Mas, no presente caso, jamais foi ocultado que as importações tinham encomendante pré-determinado, assim como, não é vedada a antecipação de recursos pela encomendante.

Informação de grande relevância para a desconsideração da operação como importação por encomenda seria a incompatibilidade entre os preços praticados entre as partes, com a demonstração de inexistência de lucro ou lucro abaixo daquele praticado no mercado, o que, salvo melhor juízo, não foi trazido pela fiscalização.

Tal informação poderia ser obtida pela simples confrontação entre os valores discriminados na nota fiscal de entrada, emitida após o desembaraço aduaneiro das mercadorias, e na nota fiscal de venda, emitida na data da saída das mercadorias do estabelecimento do importador por encomenda ou do recinto alfandegado em que realizado o despacho aduaneiro; obrigações acessórias exigidas do importador por encomenda no artigo 8º da IN RFB nº 1861/18<sup>8</sup> e

---

<sup>7</sup> Art. 107. A validade da declaração de vontade não dependerá de forma especial, senão quando a lei expressamente a exigir.

<sup>8</sup> Art. 8º Para cada operação de importação por encomenda, o importador por encomenda deverá emitir, observada a legislação específica:

I - nota fiscal de entrada, após o desembaraço aduaneiro das mercadorias, na qual deverão ser informados: a) as quantidades e os valores unitários e totais das mercadorias, assim entendidos os valores aduaneiros utilizados para base de cálculo do imposto de importação; e b) o valor de cada tributo incidente na importação;

II - nota fiscal de venda, na data da saída das mercadorias do estabelecimento do importador por encomenda ou do recinto alfandegado em que realizado o despacho aduaneiro, que terá por destinatário o encomendante predeterminado, na qual deverão ser informados:

que poderiam ter sido solicitadas durante a fiscalização e, até mesmo, comparadas com o fluxo financeiro entre as partes.

Quanto às inconsistências indicadas nos itens (8), (12), (13) e (14) relacionadas à Aster, além das duas primeiras tratarem de informações extremamente precárias que não guardam pertinência com a matéria em litígio – testemunhas que assinaram o contrato firmado entre as partes e registro de domínio de *internet* -, verifica-se que o fato da Aster ter adquirido o combustível formulado pela Copape após industrialização dos insumos importados (Nafta) pela Basoli em nada podem implicar sua vinculação às importações em tela.

Ainda, fato incontroverso é que a Copape e a Aster são empresas do mesmo grupo econômico, sendo natural a “íntima ligação entre as entidades, mesmo operacionalmente”, assim como, a proximidade geográfica decorrente da própria atividade exercida por ambas.

Neste sentido, merecem ser tecidas algumas considerações que ressaltam, ao meu ver, a insubsistência da conclusão adotada pela fiscalização.

Conforme reconhecido no Relatório Fiscal, a Copape é uma das 03 únicas formuladoras nacionais de combustíveis em operação autorizadas pela Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis – ANP, e, nessa condição, vem efetivamente executando tal atividade, fato também confirmado pela descrição dos produtos presentes nos documentos fiscais de venda por ela emitidos, que apontam a venda de Gasolina A.

Neste cenário, a Resolução ANP nº 5, de 26/01/2012, que regula a atividade de formulação de combustíveis, que abrange a construção, modificação, ampliação de capacidade e operação de plantas de formulação de combustíveis, condicionada à prévia e expressa autorização da ANP, assim dispõe acerca da referida atividade:

**Art. 16.O formulador de combustíveis autorizado deverá:**

I - adquirir correntes de hidrocarbonetos exclusivamente para a formulação de gasolina A e óleo diesel, mediante importação direta, após prévia autorização da ANP para exercer a atividade de importação das correntes apropriadas de acordo com a legislação em vigor;

**II - adquirir correntes de hidrocarbonetos exclusivamente para a formulação de gasolina A e óleo diesel, no mercado interno, dos seguintes agentes autorizados:**

- a) refinarias de petróleo;
- b) centrais de matéria-prima petroquímica;

**c) importadores de derivados de petróleo.**

**III - comercializar gasolina A exclusivamente com:**

---

a) as quantidades e os valores unitários e totais das mercadorias, assim entendidos o preço de venda das mercadorias ao encomendante predeterminado; c) o IPI incidente sobre o valor da operação de saída.

**a) distribuidores de combustíveis adimplentes com a contratação do Programa de Monitoramento da Qualidade dos Combustíveis (PMQC);**

- b) refinarias de petróleo;
- c) centrais de matéria-prima petroquímica;
- d) exportadores de derivados de petróleo.

**(Grifamos)**

Por sua vez, a Aster é distribuidora de combustíveis líquidos, com estabelecimentos devidamente autorizados para tal atividade, que somente pode adquirir tais produtos - combustíveis líquidos, e não os insumos para sua formulação – de produtores específicos, entre eles, formuladores autorizados pela ANP, como a Copape, conforme estabelecido na Resolução ANP nº 58, de 17/10/2014, que estabelece os requisitos necessários à autorização para o exercício da atividade de distribuição de combustíveis líquidos e a sua regulamentação, e assim dispõe:

**Art. 18. O distribuidor somente poderá adquirir combustíveis líquidos:**

- I - de refinaria autorizada pela ANP;
- II - de central de matéria-prima petroquímica;
- III - de formulador autorizado pela ANP;**
- IV - de importador autorizado pela ANP, de acordo com a regulamentação vigente;
- V - de outro distribuidor de combustíveis líquidos autorizado pela ANP, observado o disposto no art. 30;
- VI - de fornecedor de etanol cadastrado ou autorizado pela ANP; ou
- VII - de produtor de biodiesel autorizado pela ANP, observado o disposto nos arts. 19 e 20.
- VIII - no mercado externo, quando autorizado pela ANP ao exercício da atividade de comércio exterior. **(Grifamos)**

Desta forma, além de restar evidenciado que se trata de atividade extremamente regulada e que deve ter suas peculiaridades levadas em consideração na apreciação do caso concreto, especialmente no que se refere à participação das adquirentes nas negociações com os fornecedores (seja na relação Fornecedor no exterior - Basoli, seja na relação Basoli – Copape), fato é que a Aster jamais poderia ser considerada real adquirente da mercadoria importada, conforme entendimento exposto pelo v. acórdão recorrido, uma vez que só adquire a gasolina formulada pela Copape, mercadoria totalmente distinta daquela importada pela Basoli (Nafta).

Neste sentido, a fragilidade da autuação é corroborada pela conclusão contraditória adotada pelo v. acórdão recorrido no sentido de que “[...] a fiscalização concluiu que a destinatária das mercadorias, ASTER, era a real interessada nas importações e permaneceu oculta

*nas operações mediante simulação, pois a empresa COPAPE se fez passar como encomendante predeterminado nas Declarações de Importação que ampararam as importações”.*

Isto porque, enquanto a autuação concluiu que a Basoli ocultou comprovadamente a Copape, com interferência direta da Aster na condução/gerência/controle das operações de comércio exterior e por ser a única destinatária dos produtos vendidos pela Copape, o v. acórdão recorrido entendeu que a fiscalização teria concluído pela ocorrência de ocultação da Aster e que a Copape teria se passado por encomendante, contradição esta que ressalta, ao meu ver, a inconsistência da autuação em comprovar o fato imputado.

Neste cenário, as inconsistências relativas a ausência de pedidos formalizados e obrigação contratual da encomendante em ressarcir a importadora de eventuais diferenças cambiais apuradas desde o fechamento do câmbio até o efetivo faturamento das mercadorias importadas (6), e a existência de importações por encomenda da Copape com o mesmo fornecedor no exterior, mas através de outro importador (11), apesar de configurarem indícios, não foram objeto de maior investigação pela fiscalização a ponto de confirmar uma ocultação no caso concreto.

Da mesma forma, as inconsistências relacionadas à residência e remuneração do funcionário da Basoli, Willian, que teria sido indicado como responsável pelas transações internacionais e comerciais (9), também não são o bastante para deslegitimar as operações realizadas pela Basoli, ainda mais numa época em que o país enfrentava estado de calamidade pública decorrente da pandemia da Covid-19, e que se tornou cada vez mais comum a prática do *home office*.

Frise-se: não se está a negar a existência de irregularidades evidenciadas pela fiscalização, tampouco a existência de indícios de práticas fraudulentas e, até mesmo, outras infrações aduaneiras. Ocorre que, ao meu ver, não restou devidamente comprovada a ocorrência de cessão de nome para ocultação do real adquirente, mediante fraude ou simulação, especialmente, (i) por se tratar de importação por encomenda - sendo informado em todas as DIs a Copape como encomendante pré-determinada -, na qual é permitida a participação da encomendante nas operações comerciais relativas à aquisição da mercadoria no exterior e são considerados recursos próprios do importador os valores recebidos do encomendante a título de pagamento, total ou parcial, da obrigação relativa à revenda da mercadoria nacionalizada, ainda que ocorrido antes da realização da operação de importação ou da efetivação da transação comercial de compra e venda da mercadoria de procedência estrangeira pelo importador por encomenda; (ii) em razão das provas trazidas pela própria fiscalização confirmarem – e não afastarem - a atuação direta da Basoli na transação comercial no exterior; e (iii) da ausência de aprofundamento da investigação acerca dos preços praticados entre as partes, com eventual demonstração de inexistência de lucro ou lucro abaixo daquele praticado no mercado, e da capacidade comercial e logística da empresa importadora.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário, por entender que não restou devidamente caracterizada a ocorrência da infração imputada, prevista no artigo 33 da Lei nº 11.488/07, devendo, por conseguinte, ser anulada integralmente a multa lançada.

### CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar a preliminar de nulidade do auto de infração e, no mérito, para dar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues**

### VOTO VENCEDOR

Conselheiro Fábio Kirzner Ejchel

Superadas as questões preliminares nos termos do voto do Relator, a maioria do Colegiado entendeu por bem, em que pesem os argumentos trazidos no voto vencido, negar provimento ao recurso voluntário.

Como Conselheiro designado para redigir o voto vencedor, passo a esclarecer as razões de decidir abordadas pelo Colegiado.

A fiscalização entendeu que, por ter ocorrido a ocultação do real importador e adquirente em operações de importação efetuadas pela recorrente, aplica-se a multa prevista no Art. 33 da Lei nº 11.488, de 15/06/2007, regulamentada, atualmente, pelo Art. 727 do Decreto nº 6.759, de 05/02/2009, nos termos abaixo transcritos.

*“LEI Nº 11.488, DE 15 DE JUNHO DE 2007*

*...*

*Art. 33. A 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 no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários fica sujeita a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).*

*Parágrafo único. À hipótese prevista no caput deste artigo não se aplica o disposto no art. 81 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996.*

*...”*

*“DECRETO Nº 6.759, de 05/02/2009.*

*TÍTULO III*

...

*DAS MULTAS*

...

*CAPÍTULO III*

...

*DAS MULTAS COMUNS À IMPORTAÇÃO E À EXPORTAÇÃO*

**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)."*

Irresignada com a aplicação da multa e com a manutenção do lançamento pela autoridade de primeira instância, a recorrente apresentou, em seu recurso voluntário, as seguintes questões de mérito relativas a esse item:

a.1) Não restou comprovada nenhuma descrição e demonstração, pela fiscalização, de conduta dolosa que tenha sido praticada pela recorrente, baseando-se o lançamento em meras presunções.

a.2) As importações foram classificadas com a NCM 2710.12.49 e a fiscalização entendeu que a classificação aplicável ao caso seria a NCM 2710.12.41. Alega que *"tanto o NCM final 41 quanto o NCM final 49 englobam produtos que podem ser utilizados na produção de combustível, sendo certo que diferença entre os dois é puramente a destinação dada à nafta. Da mesma forma - e principalmente - tanto NCM final 41 quanto o NCM final 49 englobam produtos que podem ser utilizados na produção de combustível - NÃO ENSEJOU QUALQUER ALTERAÇÃO PROCEDIMENTAL QUANTO AO CONTROLE ADUANEIRO, como exige o art. 711, III para que se possa falar em incidência de multa"*.

a.3) Como ponto mais importante, tratam-se de **importação por encomenda** com pagamentos ao fornecedor estrangeiro realizados com valores recebidos do encomendante predeterminado, não existindo ocultação de pessoas.

a.4) Inconsistências contábeis não servem como fundamento para se chegar à conclusão de irregularidade na importação. Argumenta que a tipificação do ilícito de interposição fraudulenta ou ocultação do sujeito passivo, realizada na lei, foi inserida para coibir tipos penais realizados por empresas “fantasma” ou “de fachada”.

a.5) Por conta da pandemia da Covid-19, o “home-office” foi praticado por quase todas as empresas do país, não existindo, assim, nenhum problema a empresa possuir um funcionário em sistema remoto de trabalho.

Não assiste razão à recorrente.

Diversamente do afirmado pela recorrente, existem vários aspectos levantados pela fiscalização que não são meras presunções, mas fatos comprovados documentalmente que descrevem a conduta pela empresa. Abaixo, pequenos excertos do Relatório Fiscal que trazem tais informações:

*...em que se torna evidente que a relação - de fato - entre as partes, que se pretende ajustar em tal expediente, assemelha-se muito mais à modalidade de importação por conta e ordem do que a de importação por encomenda: caso se tratasse desta última, no qual, lembre-se, o objeto da relação jurídica é a transação comercial de compra e venda de mercadoria nacionalizada, não faria qualquer sentido a imposição expressa à importadora de uma obrigação, em princípio, estranha ao papel do encomendante, que seria o de apenas pagar o preço, no mercado interno, de bens cujo processo de importação estaria praticamente todo afetado à importadora, ainda que se considere regular a participação do encomendante na negociação no exterior.*

*...nesta é explicitado, de forma surpreendente, que o risco cambial do negócio internacional NÃO É DE QUEM, em tese, teria efetivado tal negócio e assumido referido risco; não há outra interpretação possível a respeito de tal cláusula que não a confirmação que, de fato, não se está tratando de uma relação importador/encomendante, mas sim de importador/adquirente, na qual o importador, em essência, nada mais é que um prestador de serviços aduaneiros e não assume/suporta nenhuma responsabilidade financeira.*

*...os documentos/informações apresentados (Documentos Comprobatórios - outros - nº 7 - Parte 1 a Documentos Comprobatórios - outros - nº 7 - Parte 11) mostram claramente que os recursos financeiros envolvidos nas operações de importação sob análise JAMAIS tiveram qualquer natureza de sinal, entrada, caução, garantia de negócio ou equivalente; restou claro e evidente que, além de inexistir comprovantes da realização conjunta de estimativa de valores ali prevista, as*

*movimentações foram determinadas única e exclusivamente para fazer frente ao pagamento pronto e imediato dos custos de nacionalização envolvidos, tendo os recursos literalmente apenas transitado momentaneamente pelas contas correntes do dito importador por encomenda (vide tela seguinte), que de fato revelou-se assim agindo, na melhor das hipóteses, no papel de importador por conta e ordem*

*...DE FATO, TODOS E QUAISQUER custos/despesas/tributos diretos - e indiretos - relacionados às operações analisadas FORAM DIRETA E INTEGRALMENTE SUPOSTADOS pelo dito encomendante COPAPE PRODUTOS DE PETRÓLEO LTDA. (CNPJ 01.428.174), que efetiva e literalmente apenas usou as contas correntes da BASOLI COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA. (CNPJ 13.918.607), dito importador, como mero ponto de passagem dos vultosos valores envolvidos; esclarecedor e bastante exemplificativo do fato, veja-se, nas linhas finais do detalhe acima mostrado, que mesmo os custos das perícias realizadas nas mercadorias objeto das DI nº 21/0728196-2 e nº 21/0730747-337, solicitadas pela Fiscalização Aduaneira, foram arcados diretamente pela empresa apresentada como encomendante, ocorrendo apenas o trânsito pela conta do pagador formal; é IMPOSSÍVEL que se considere ou que se acoberte tal “passeio” financeiro sob o manto de arras contratuais*

*...Os fatos acima relatados e relacionados a pessoas-chave nas operações de importação sob análise obviamente não são fruto de mera coincidência, e só podem ser tomados como evidências explícitas de que elas - as pessoas - NÃO TEM NENHUMA LIGAÇÃO REAL com a entidade apresentada em documentos e declarações aduaneiras como sendo o importador por encomenda, que assim, de fato, NÃO PARTICIPOU das mesmas, sendo simples e literalmente interposta irregularmente para encobrir/mascarar o verdadeiro papel de terceiros, que realmente conduziram e detinham o efetivo comando de tais operações. Nessa linha, conforme já explicitado no subtópico anterior - que destacou o não cumprimento de condições expressas no próprio instrumento contratual e analisou o fluxo financeiro envolvido - e reforçado no presente, já resta mais que evidente que a COPAPE PRODUTOS DE PETRÓLEO LTDA. (CNPJ 01.428.174) teve ocultada/dissimulada sua condição de real adquirente das mercadorias mediante a utilização dessa sistemática enganatória.*

*...é evidente que as negociações/compras no exterior NÃO são decididas pelo dito importador por encomenda, indo contra as características da modalidade declarada; (2) o importador dito por encomenda nas operações em que o dito encomendante COPAPE PRODUTOS DE PETRÓLEO LTDA. (CNPJ 01.428.174) se apresenta como tal, é peça completamente irrelevante no processo: das 03 cargas ali listadas e que, conforme a mensagem, supostamente haviam sido “negociadas” pela BASOLI COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA., apenas a primeira - B/L 1 - foi em seu nome registrada (DI nº 21/0385155-1, de 26/02/2021), tendo sido as restantes objeto das DI nº 21/0519870-7 e nº 21/0540776-4, nas quais o importador dito por encomenda foi entidade diversa<sup>52</sup> <sup>53</sup>, não obstante apresentando o mesmo dito encomendante; e (3) aparentemente a COPAPE PRODUTOS DE PETRÓLEO LTDA. decidiu “descarregar”, por assim dizer, apenas no importador dito por encomenda BASOLI COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA. as suas operações “polêmicas”: não obstante tratar-se do mesmo produto, a NAFTA do B/L 1 (DI nº 21/0385155-1 / BASOLI)*

*foi tributada utilizando-se de alíquotas ad valorem INCORRETAS para o COFINS-Importação e para o PIS/PASEP-Importação, diferentemente das alíquotas específicas declaradas no caso do B/L 2 (DI nº 21/0519870-7 / importador diverso), sistemática que causou uma grande diferença a menor - R\$ 10.774.715,73 (!!)- no recolhimento de tais tributos*

A discussão sobre a classificação das mercadorias, envolvendo a NCM, é totalmente fora do contexto. Nas 44 folhas do relatório fiscal não há uma única referência ou questionamento sobre esse tema.

Efetivamente, o enquadramento legal e a autuação não têm nada a ver com a classificação fiscal utilizada para as mercadorias.

Também fora de contexto é a discussão sobre “home-office” em tempos de pandemia de Covid-19. O relatório fiscal e o lançamento não trataram disso.

Relativamente à argumentação de que tratava-se de importação por encomenda, não procede pois todo o trabalho justamente foi o de descaracterizar as operações como importação por encomenda, mostrando que tratava-se, na verdade, de ocultação do real adquirente das mercadorias e, nesse contexto, BASOLI teria cedido seu nome para realização de operações de comércio exterior com vistas ao acobertamento dos reais intervenientes.

A IN RFB nº 1861, de 27/12/2018, norma que estabelece requisitos e condições para a realização de operações de importação por encomenda, explicita o conceito da operação e define o papel do importador por encomenda e do encomendante predeterminado:

## *CAPÍTULO II*

### *DA IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA*

*Art. 3º Considera-se operação de importação por encomenda aquela em que a pessoa jurídica importadora é contratada para promover, em seu nome e com recursos próprios, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria estrangeira por ela adquirida no exterior para revenda a encomendante predeterminado.*

*§ 1º Considera-se encomendante predeterminado a pessoa jurídica que contrata o importador por encomenda referido no caput para realizar a transação comercial de compra e venda de mercadoria estrangeira a ser importada, o despacho aduaneiro de importação e a revenda ao próprio encomendante predeterminado.*

*§ 2º O objeto principal da relação jurídica de que trata este artigo é a transação comercial de compra e venda de mercadoria nacionalizada, mediante contrato previamente firmado entre o importador por encomenda e o encomendante predeterminado, podendo este participar ou não das operações comerciais relativas à aquisição da mercadoria no exterior.*

*§ 3º Consideram-se recursos próprios do importador por encomenda os valores recebidos do encomendante predeterminado a título de pagamento, total ou parcial, da obrigação, ainda que ocorrido antes da realização da operação de importação ou da efetivação da transação comercial de compra e venda. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1937, de 15 de abril de 2020) (Vide Instrução Normativa RFB nº 1937, de 15 de abril de 2020)*

*§ 4º O importador por encomenda poderá solicitar prestação de garantia, inclusive mediante arras, sem descaracterizar a operação referida no caput.*

*§ 5º O pagamento ao fornecedor estrangeiro pela aquisição da mercadoria importada deve ser realizado exclusivamente pelo importador por encomenda.*

*§ 6º As operações de montagem, acondicionamento ou reacondicionamento que tenham por objeto a mercadoria importada pelo importador por encomenda em território nacional não modificam a natureza da transação comercial de revenda de que trata este artigo.*

Conforme bem colocado no Relatório Fiscal:

*1. Importação por encomenda é assim considerada a operação em que a pessoa jurídica importadora é contratada para promover, em seu nome e com recursos próprios, o despacho aduaneiro de mercadoria estrangeira POR ELA ADQUIRIDA NO EXTERIOR para revenda a encomendante predeterminado;*

*2. O encomendante predeterminado É A PESSOA JURÍDICA QUE CONTRATA O IMPORTADOR POR ENCOMENDA PARA REALIZAR A TRANSAÇÃO COMERCIAL DE COMPRA E VENDA NO EXTERIOR, o despacho aduaneiro de importação e a revenda ao próprio encomendante predeterminado;*

*3. O objeto principal da relação jurídica é a TRANSAÇÃO COMERCIAL DE COMPRA E VENDA DE MERCADORIA NACIONALIZADA, podendo o encomendante predeterminado PARTICIPAR ou não das operações comerciais relativas à aquisição da mercadoria no exterior; e*

*4. São considerados recursos próprios do importador por encomenda os valores recebidos do encomendante predeterminado A TÍTULO DE PAGAMENTO, total ou parcial, DA OBRIGAÇÃO, ainda que ocorrido antes da realização da operação de importação ou da efetivação da transação comercial de compra e venda.*

O acórdão recorrido traz que:

*O objeto principal da relação jurídica é a TRANSAÇÃO COMERCIAL DE COMPRA E VENDA DE MERCADORIA NACIONALIZADA, podendo o encomendante predeterminado PARTICIPAR ou não das operações comerciais relativas à aquisição da mercadoria no exterior. Além disso, define a citada IN que são considerados recursos próprios do importador por encomenda os valores recebidos do encomendante predeterminado A TÍTULO DE PAGAMENTO, total ou parcial, DA OBRIGAÇÃO, ainda que ocorrido antes da realização da operação de importação ou da efetivação da transação comercial de compra e venda.*

*A norma é clara que se trata de uma relação jurídica de transação comercial de compra e venda de mercadoria nacionalizada. O fato de a norma admitir a participação do encomendante predeterminado nas operações comerciais relativas à aquisição da mercadoria no exterior não o autoriza ser o executor da transação comercial de compra e venda no exterior. Essa atribuição é exclusiva do importador por encomenda.*

*No entendimento desse julgador, a participação do encomendante predeterminado tem o cunho de dar a ele a oportunidade de certificar que as especificações e quantidade das mercadorias nacionalizadas que deseja adquirir são condizentes com as que estão sendo importadas e serão revendidas a ele por força de um contrato previamente firmado.*

*Nesse sentido, ressalto ponto incontestado apontado pela fiscalização em seu relatório, que faz prova cabal da participação do encomendante predeterminado declarado nas DI (COPAPE) e da empresa que foram direcionados os produtos no mercado interno (ASTER) na execução e gerenciamento da compra no exterior.*

*Trata-se de e-mails apresentados a título de comprovar o EFETIVO contato comercial com o(s) exportador(es)/fornecedor(es) no exterior, em atendimento a exigência constante no Termo de Início de Fiscalização. Transcrevo trechos do Relatório fiscal de fls. 40 a 43.*

...

*Tais fatos até aqui expostos, por si só, já descaracterizam as operações em pauta como uma importação por encomenda, nos moldes que foram declaradas, provando assim, que ocorreu a ocultação do real adquirente das mercadorias importadas.*

Esse ponto é crucial. Os documentos acostados ao processo demonstram que COPAPE e ASTER faziam a execução e gerenciamento das compras no exterior, descaracterizando assim a típica importação por encomenda que, como visto, é aquela em que a importadora deve adquirir a mercadoria e fazer a execução e gerenciamento das compras para, aí sim, fazer a revenda para a encomendante predeterminada.

Fica, assim, caracterizada não uma importação por encomenda – mas uma ocultação do real adquirente das mercadorias importadas. E BASOLI cede seu nome para efetivação dessa ocultação, cabendo, assim, a aplicação da presente multa.

Finalmente, a alegação de que a tipificação de interposição fraudulenta ou ocultação do sujeito passivo, realizada na lei, caberia apenas para empresas “fantasma” ou “de fachada” não tem nenhum embasamento. Muito pelo contrário – a lei vale para todos. Sempre que se verificar a ocorrência de fato previsto na lei, ela deve ser aplicada, independentemente de quem seja o envolvido.

O voto é, assim, por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Fábio Kirzner Ejchel