



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15444.720024/2021-70
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3301-013.812 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de fevereiro de 2024
Recorrente REFINARIA DE PETROLEOS DE MANGUINHOS S/A - EM RECUPERACAO JUDICIAL
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO (II)

Período de apuração: 01/09/2017 a 05/11/2019

PROCEDIMENTO ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO. TDPF-F. VÍCIOS MATERIAL E FORMAL. INEXISTENTES.

Embora inexistentes os vícios apontados no presente caso, eventuais irregularidades na emissão do termo de distribuição de procedimento fiscal de fiscalização, desde que não acarretem prejuízos irreparáveis ao contribuinte fiscalizado, não tem o condão de provocar a nulidade do lançamento tributário decorrente.

APLICAÇÃO DA MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE.

Configura-se a ocultação do real adquirente, com simulação, tal qual descrita no art. 23, caput, V, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei n.º 1.455/1976, quando em operações de comércio exterior há ocultação do real adquirente das mercadorias importadas.

DANO AO ERÁRIO. PERDIMENTO. DISPOSIÇÃO LEGAL.

Nos artigos 23 e 24 do Decreto-Lei n.º 1.455/1976, enumeram-se as infrações que, por constituírem dano ao Erário, são punidas com a pena de perdimento das mercadorias (ou com a multa que o substitui, nas hipóteses legalmente previstas, no § 3º do referido artigo 23).

RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES ADUANEIRAS. DISCIPLINA LEGAL. DL 37/1966, ART. 95.

A responsabilidade por infrações aduaneiras é disciplinada pelo art. 95 do Decreto-Lei n.º 37/1966.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira, Laércio Cruz Uliana Junior, Juciléia de Souza Lima, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

Relatório

Trata o presente de julgamento de recurso voluntário, interposto pela autuada REFINARIA DE PETROLEO DE MANGUINHOS SA e pela responsável solidária AXA OIL PETRÓLEO S.A., contra a decisão consubstanciada no Acórdão nº 109-008.183, proferida pela 16ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba, que julgou procedente o lançamento da multa, equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas, prevista no art. 23, V, §§ 1º e 3º do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

Narra o relatório fiscal que, derivado do procedimento fiscalizatório, formalizado através do PAF nº 15444.720.126/2020-12, que consubstanciou o auto de infração de cessão de nome lavrado em desfavor de AXA, foram apurados fatos que indicam a participação da MANGUINHOS em operações de comércio exterior como real beneficiária, sem a devida informação ao Fisco, resultando na sua ocultação em relação aos controles aduaneiros e tributários através da importação realizada por interposta pessoa.

Procedeu-se, assim, a autuação contra a MANGUINHOS e atribui-se responsabilidade solidária a AXA.

Afirma a autoridade fiscal que, a partir de pesquisas realizadas junto ao banco de dados do SISCOMEX, identificou, nas operações comerciais da AXA, características típicas de operações comerciais com indícios de interposição de terceiros, como (a) a venda da totalidade das mercadorias importadas para apenas um cliente, e (b) o diminuto intervalo de tempo entre o desembaraço aduaneiro da mercadoria importada e a emissão da NF-e de Saída para o total da mercadoria, o que, em conjunto, indicam uma prévia definição do adquirente final da mercadoria antes mesmo de sua nacionalização.

E, da análise dos documentos fiscais apresentados pelas recorrentes, levando-se em consideração os aspectos quantitativo e temporal, a fiscalização concluiu que as mercadorias importadas pela AXA tinham destinação certa ao serem desembarçadas, da mesma forma que a maioria de suas operações realizadas por conta e ordem, conforme informado pela própria AXA à autoridade fiscal. Cita, como exemplo, o caso da DI nº 18/1965188-8, registrada em 24/10/2018, com desembaraço em 29/10/2018, sendo a emissão da Nota Fiscal de venda nº 332 em 26/10/2018, ou seja, antes da conclusão do despacho aduaneiro.

Segue o relatório fiscal, com elementos fornecidos pela própria AXA, trazendo a luz fatos como a empresa não tem como objetivo a industrialização das mercadorias importadas em nome próprio e a industrialização não se aplica ao seu modelo de negócio. Além disso, afirma a autoridade fiscal que a recorrente não possui estrutura operacional para comercializar o produto importado, primeiro, pelo número reduzido de funcionários, apenas seis registros de contratos ativos, segundo Livro de Registro de Empregados e, segundo, pela falta de capacidade

de armazenamento, sendo a remessa direta do produto importado do recinto alfandegado para o cliente. Corrobora essas constatações as afirmações prestadas pela recorrente de que “... não efetuou armazenagem de mercadorias importadas no período fiscalizado.” e que “...todos os produtos importados tiveram a sua propriedade transferida. Logo, a intimada não possui qualquer ingerência acerca da localização de tais mercadorias.”

Por fim, a fiscalização analisa o Contrato de Compra e Venda celebrado entre a MANGUINHOS e a AXA, destacando a vigência indeterminada do documento que rege a relação entre as recorrentes, que indica a expectativa da manutenção do vínculo entre elas e, também, a eliminação de riscos com a garantia da venda da mercadoria importada por cliente certo e determinado. Além disso, são apresentadas as Ordens de Compra, que constituem elemento essencial, por ser o meio pelo qual se formaliza a obrigação da compradora fazer pedidos e fornecer à vendedora as informações relacionadas ao produto. A fiscalização relata que só a partir das ordens de compra que a aquisição no exterior e o processo de importação serão empreendidos.

Cientificadas do lançamento, as recorrentes apresentaram impugnação.

A MANGUINHOS alega que a autuação não deveria prosperar, porque (a) o seu enquadramento como adquirente ou encomendante, por si só, não é suficiente à caracterização do tipo infracional, especialmente à míngua de qualquer prova (ou mesmo imputação) de dolo; (b) ainda que a AXA tenha ocultado alguém (o que não se pode inferir apenas pelo viés de sua capacidade financeira e/ou operacional), este alguém não é a MANGUINHOS, de modo que esta deve ser excluída da presente autuação por ilegitimidade de parte.

Afirma que apenas procedeu uma aquisição interna junto empresa AXA, visto que a MANGUINHOS não teve qualquer relação com as operações de importação (que pudesse restar caracterizada a modalidade conta e ordem ou a encomenda) e, ainda que assim não fosse – ou seja, mesmo que os elementos de fato conduzissem à interpretação de que a operação deveria ter sido declarada como importação indireta –, o fato é que a MANGUINHOS jamais agiu com o emprego de fraude ou simulação.

Sustenta que a jurisprudência administrativa impõe que se a interposição do terceiro não for fraudulenta, o tipo não restará caracterizado; que a caracterização da interposição fraudulenta depende do *animus* do sujeito passivo; que se na hipótese de ocultação em geral deve-se observar a presença de fraude ou simulação, no caso da interposição fraudulenta é necessário a configuração da fraude; que para fins de caracterização de ocultação de pessoa por interposição fraudulenta de terceiros “mediante fraude ou simulação”, deve ser identificado o dolo, bem como não pode ser uma infração meramente formal, isto é, devem existir subsídios substanciais que atestem esta conclusão; que ao concluir que uma operação de importação por conta própria é fraudulenta unicamente por existir um comprador definido no momento do desembarque aduaneiro, o auto de infração evidencia o uso indevido de conceitos legais e operacionais relativos à livre iniciativa e propriedade privada, adotados de boa-fé e dentro das regras legais vigentes, inclusive aquelas que vinculam a própria administração aduaneira; que nas negociações entre as recorrentes, os riscos e valores pactuados eram de responsabilidade única e exclusiva da AXA; que considerando o tempo despendido para que uma mercadoria chegue ao país, é perfeitamente inteligível e permitido pela legislação de regência da operação que, neste ínterim, a MANGUINHOS sinalize o interesse na carga; que a MANGUINHOS pertence a um nicho seletivo de interessados no produto da AXA, haja vista a especificidade da

carga (granéis líquidos), e, por isso, foi firmado instrumento contratual visando estreitar suas relações comerciais, bem como a fim de trazer mais segurança às partes envolvidas; que o contrato configura apenas uma garantia do compromisso das partes visando otimizar as negociações, cabendo então só definir o produto e forma de pagamento; e que quando a MANGUINHOS possui interesse em determinada mercadoria no exterior, ela procura seus fornecedores, dentre estes a AXA, para, além de atuar como uma de suas fornecedoras domésticas, como foi o caso das operações ora autuadas, prestar serviço de importar por conta e ordem.

Por fim, defende que autuação fiscal é eivada de nulidade por mitigar a defesa do contribuinte, notadamente porque, até o momento, não sabe em que modalidade de importação indireta sua operação foi remanejada.

Por sua vez, a AXA alega que houve nulidade na instauração do “procedimento especial” nos termos da IN RFB Nº 228/2002, por ausência de Procedimento de Fiscalização Comum anterior à instauração do Procedimento Especial e ausência de indicação da irregularidade passível de instauração do Procedimento Especial de Fiscalização; que para fins de caracterização de ocultação de pessoa por interposição fraudulenta de terceiros “mediante fraude ou simulação”, deve ser identificado o dolo, bem como não pode ser uma infração meramente formal, isto é, devem existir subsídios substanciais que atestem esta conclusão; que não houve comprovação do “interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”, conforme previsto no artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN); que restou demonstrada sua capacidade operacional (logística) e financeira (origem dos recursos) por meio de vasta documentação; que não há ilegalidade na venda de produto importado a determinados clientes ou a um cliente específico; que há uso indevido de conceitos legais relativos à livre iniciativa e propriedade privada, pelo relatório fiscal, na medida em que não se pode concluir como fraudulenta a importação por conta própria por existir um comprador pré-definido; que o prazo médio da efetivação do pedido e a chegada do navio ao país é de 30 dias, portanto, evidentemente factível e permitido na legislação que a empresa faça contato com este nicho de empresas do ramo, que já são ou podem tornar-se seus clientes, visando a venda futura da mercadoria importada; e que as importações se deram na modalidade direta, sendo a negociação, os riscos e os valores pactuados são de sua responsabilidade.

Encerra arguindo que é eivada de nulidade a imputação de responsabilização solidária por mitigar a defesa do contribuinte, notadamente porque não se sabe em que modalidade de importação indireta sua operação foi remanejada.

A Delegacia de Julgamento resolveu pela manutenção do crédito tributário constituído, no valor de R\$ 366.230.578,21, proferindo decisão assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/09/2017 a 05/11/2019

PROCEDIMENTO ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO. TERMO DE DISTRIBUIÇÃO DE PROCEDIMENTO FISCAL DE FISCALIZAÇÃO. VÍCIOS MATERIAL E FORMAL. INEXISTENTES.

Embora inexistentes os vícios apontados no presente caso, eventuais irregularidades na emissão do termo de distribuição de procedimento fiscal de fiscalização, desde que não

acarretem prejuízos irreparáveis ao contribuinte fiscalizado, não tem o condão de provocar a nulidade do lançamento tributário decorrente.

**APLICAÇÃO DA MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO.
OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE.**

Aplica-se a multa prevista no art. 23, caput, V, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei n.º 1.455/76, quando em operações de comércio exterior há ocultação do real adquirente das mercadorias importadas.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificadas da decisão, tanto a autuada como a responsável solidária, em sede de recurso voluntário, reiteraram os argumentos contidos nas impugnações, requerendo que se julgue improcedente o lançamento, em breve resumo, através dos elementos a seguir.

Do recurso voluntário da autuada MANGUINHOS, tem-se:

- I. Não houve comprovação de atos que tenham contribuído para caracterização de fraude ou simulação, sendo incabível a alegação de interposição fraudulenta na situação fática;
- II. Foram adotadas presunções pela autoridade aduaneira que levaram à conclusão equivocada acerca da ocultação do real adquirente, tomadas com base (i) na venda da mercadoria a comprador reiterado e em diminuto intervalo de tempo, (ii) no contrato firmado entre a MANGUINHOS e a AXA, (iii) na eventual falta de capacidade, financeira ou operacional, da importadora;
- III. Houve nulidade da autuação pela ausência de reenquadramento da operação de importação, o que caracteriza cerceamento do direito de defesa,
- IV. Por fim, requer que (i) seja anulada a decisão da DRJ por falta de enfrentamento quanto às questões aventadas na impugnação, (ii) seja anulado o auto de infração, e (iii) caso superadas as questões de nulidade, que seja julgado, quanto ao mérito, o auto de infração, tendo em vista que a recorrente atuou em plena observância das regras para aquisição de insumos no mercado nacional.

Já do recurso voluntário da responsável solidária AXA, sustenta-se o seguinte:

- I. Houve nulidade de instauração do “procedimento especial”, nos termos da IN SRF nº 228/2002, por ter sido instaurado sem a comprovação do eventual indício de irregularidade;
- II. Não houve interposição fraudulenta nas operações autuadas, tendo em vista a inexistência de prova inconteste da conduta de fraude ou simulação ou de atos realizados com essa intenção, bem não houve comprovação do interesse comum para caracterização da responsabilidade solidária;

- III. A presunção de ocultação do real adquirente pela importadora deu-se com base na venda da mercadoria a clientes reiterados e em diminuto intervalo de tempo;
- IV. Houve nulidade na imputação de responsabilidade tributária pela inexistência de qualificação da operação, caracterizando cerceamento do direito de defesa;
- V. Por fim, caso ultrapassada a decretação de nulidade, requer que seja afastada a imputação de responsabilidade solitária, pela inexistência de interposição fraudulenta presumida.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, Relator.

Os recursos voluntários são tempestivos e reúnem os pressupostos legais de admissibilidade, portanto, deles tomo conhecimento.

No presente voto, faz-se necessária a análise conjunta dos recursos voluntários da REFINARIA DE PETRÓLEOS DE MANGUINHOS S/A e da AXA OIL PETRÓLEO S.A., tendo em vista que a estrutura e os argumentos apresentados possuem similitudes.

Antes de se atacar o núcleo da lide, necessário delinear que é absolutamente incontroversa, conforme provas irrefutáveis constantes dos autos, a existência de documentos fiscais e de operações comerciais entre as recorrentes.

Feita a ressalva, as questões levantadas nos recursos voluntários orbitam na mesma estrutura das impugnações, remanescendo as questões controversas (i) sobre a natureza das operações entre as partes, se efetivamente realizadas no mercado interno, ou não, e (ii) em relação à comprovação, ou não, de que a importadora ostensiva AXA teria ocultado a real adquirente das mercadorias MANGUINHOS, configurando, então, a interposição fraudulenta de terceiros nas operações de importação.

1. Das alegações dos recursos voluntários

Dito isso, as matérias trazidas pelos recursos para apreciação do Colegiado são:

- I. Em preliminar:
 - a. A ausência da qualificação da operação de importação, pela autoridade fiscal, configura-se cerceamento de defesa e, por consequência, a nulidade da autuação;

- b. A instauração de procedimento especial sem a instauração prévia de procedimento comum, nos termos do art. 3º da IN SRF nº 228/2002, constitui cerceamento de defesa, portanto, há nulidade no procedimento.

II. Quanto ao mérito:

- a. Não houve comprovação de atos que tenham contribuído para a caracterização de fraude ou simulação, portanto, incabível a alegação de interposição fraudulenta na situação fática;
- b. A autoridade fiscal assumiu presunções que levaram à conclusão equivocada acerca da ocultação do real adquirente, como:
 - i. Venda da mercadoria à recorrente de forma reiterada e em diminuto intervalo de tempo;
 - ii. É uma impropriedade concluir pela ocultação do real adquirente do contrato firmado entre a MANGUINHOS e a AXA;
 - iii. A eventual falta de capacidade financeira ou operacional da importadora.

2. Das preliminares

As peças apresentadas, a título de recurso voluntário, reproduzem os argumentos da fase impugnatória, acrescentando-se apenas a alegação recursal de que o julgador *a quo* teria simplesmente desconsiderado as razões apresentadas em sede de impugnação e adotado, cegamente, o entendimento exarado pela autoridade fiscal no relatório do auto de infração.

Nas palavras da recorrente MANGUINHOS:

49. A D. DRJ por outro lado refuta estas alegações, baseando-se totalmente no relatório fiscal produzido, ou seja, em total reprodução das razões do agente fiscal (...)

50. No entanto, como se nota, a decisão é basicamente uma reprodução dos termos já aduzidos pelo agente fiscal, sendo que, caso esse E. CARF não entenda pela existência de nulidade da decisão por falta de enfrentamento das questões, esta deverá ser reformada, senão vejamos.

Conforme argumenta a recorrente AXA:

13. A D. DRJ basicamente repisa todos a argumentação já trazida pelo Agente Fiscal autuante, entendendo que a penalidade estaria corretamente aplicada em face da Recorrente, razão pela qual esta deveria ser responsabilizada de forma solidária pelo crédito tributário por figurar como importadora (AXA).

(...)

17. Ocorre que essa conclusão é infundada, de modo que a D. DRJ nada mais faz do que reafirmar tudo que já foi exposto pelo Agente Fiscal autuante, corroborando a

necessidade de intervenção desse E. CARF para afastar a responsabilidade solidária imputada.

Em relação à decisão recorrida, destaca-se que a DRJ, ainda que tenha dedicado grande espaço a considerações explicativas sobre as modalidades de importação e a formulação teórica que levou à legislação sobre interposição fraudulenta, perquiriu uma a uma as alegações das defesas na peça impugnatória, não incorrendo em omissão.

Parece-me que as defesas desconsideraram, paradoxalmente, as razões expostas pela DRJ para rechaçar cada um dos seus argumentos, pois após o exposto pelo julgador de piso, sequer adicionaram considerações nos tópicos específicos correspondentes, limitando-se a reiterarem as alegações das impugnações.

Vejamos as alegações de nulidade **(a)** pela instauração de procedimento especial sem o prévio procedimento comum e **(b)** pela ausência de qualificação da operação de importação.

Diz o art. 3º da Instrução Normativa SRF nº 228/2002, com redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.678/2014:

Art. 3º O procedimento especial de fiscalização previsto nesta Instrução Normativa será instaurado, no curso de procedimento de fiscalização amparado por Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal de Fiscalização (TDPF-F) de que trata a Portaria RFB nº 1.687, de 17 de setembro de 2014, mediante termo de início, com ciência da pessoa fiscalizada, contendo as possíveis irregularidades que motivaram a instauração.

A importadora AXA, então, alega:

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

21. Em outras palavras, subentende-se que primeiro ocorrerá um Procedimento de Fiscalização Comum e, na hipótese de constatada irregularidade pela Autoridade Fazendária, instaurar-se-á o Procedimento Especial com a **necessária ciência do contribuinte**.”

Em relação aos dois aspectos, esclarecedoras as razões de decidir do acórdão recorrido, as quais passo a reproduzir:

“O Procedimento Especial de Fiscalização foi criado pela Instrução Normativa SRF nº 228, de 21 de outubro de 2002, a qual dispõe sobre procedimento de verificação da origem dos recursos aplicados em operações de comércio exterior e combate à interposição fraudulenta de pessoas.

O procedimento especial visa a identificar e coibir a ação fraudulenta de interpostas pessoas em operações de comércio exterior, como meio de dificultar a verificação da origem dos recursos aplicados, ou dos responsáveis por infração à legislação em vigor (art. 1º, § 1º, da IN SRF nº 228/02).

O procedimento deve ser amparado por Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal de Fiscalização (TDPF-F) de que trata a Portaria RFB nº 1.687, de 17 de setembro de 2014, mediante termo de início, com ciência da pessoa fiscalizada (art. 3º).

Diferentemente do que defende a impugnante, o art. 3º da IN determina que o procedimento instaurado seja amparado por TDPF-F e não que exista um procedimento comum anterior.

Conforme consta no Relatório fiscal, a autoridade tributária especifica a razão de instauração do procedimento, nesses termos:

Para o período objeto da presente ação, 09/2017 a 11/2019, pesquisas realizadas nesta Delegacia Especial da Receita Federal de Comércio Exterior – DECEX/RJO identificaram operações em que se verifica prévio conhecimento do destinatário final da mercadoria, característico das empresas que atuam por conta e ordem ou por encomenda de outras, confirmando, nas operações comerciais da AXA, características típicas de operações comerciais onde ocorre a interposição de terceiros.

Após auditorias, típicas da IN SRF nº 228/2002, realizada em face da AXA, instaurada para o período de 2017 a 2019, segundo PAF nº 15444.720.126/2020-12, restou comprovado que o repasse integral das mercadorias importadas a um único cliente era, na verdade, um quadro de ocultação do sujeito passivo, em que o real beneficiário da operação, verdadeiro encomendante/adquirente das mercadorias importadas, era MANGUINHOS. Esse cliente é que controlava a operação, definindo a quantidade do que seria importado, bem como quando haveria as importações.

Comprovada a interposição fraudulenta, foi emitido o Mandado de Procedimento Fiscal nº 0719500-2020-00326-0 com a determinação de se realizar os procedimentos de fiscalização especial nos termos da IN SRF nº 228/2002, destinada a aplicar a pena de perdimento ou constituir a multa equivalente nas operações de importação irregulares no período de 09/2017 a 11/2019.

O procedimento especial de fiscalização visa a identificar e coibir a ação fraudulenta de interpostas pessoas em operações de comércio exterior como meio de dificultar a verificação da origem dos recursos aplicados, ou dos responsáveis por infração à legislação em vigor segundo o art. 1º, § 1º, da IN SRF nº 228/02.

Vê-se, portanto, que não ocorreram os vícios relatados pela impugnante.

Ademais, eventuais irregularidades não tinham o condão de provocar a nulidade da ação fiscal ou do lançamento tributário subsequente.

Os instrumentos instituídos por meio de portarias e instruções normativas não podem obstar o exercício da atividade de lançamento conferida ao auditor fiscal por força de lei. Ainda que possam existir, em casos limítrofes, eventuais irregularidades nas emissões de TDPF, o que não é o caso como se viu, a competência do Auditor Fiscal tanto para executar a ação fiscal quanto para constituir o crédito tributário mediante atividade de lançamento paira incólume.”

Além do mais, resta claro que procedimento de fiscalização amparado por TDPF-F, no âmbito do art. 3º da referida IN, serve para fazer a devida diferenciação procedimento fiscal de diligência, a qual é amparado por TDPF-D. Senão, vejamos a Portaria RFB nº 6.478/2017:

Art. 2º Os procedimentos fiscais relativos a tributos e ao controle aduaneiro do comércio exterior administrados pela RFB serão instaurados e executados pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, na forma do art. 7º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, observada a emissão de:

I – Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal de Fiscalização (TDPF-F), para instauração de procedimento de fiscalização;

II – Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal de Diligência (TDPF-D), para realização de diligência;

(...)

Art. 3º Para os fins desta Portaria, entende-se por procedimento fiscal:

I - de fiscalização: ações que tenham por objeto a verificação quanto ao correto cumprimento das obrigações tributárias por parte do sujeito passivo, relativas aos tributos administrados pela RFB, bem como sobre a aplicação da legislação do comércio exterior, podendo resultar em constituição de crédito tributário, redução de prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), glosa de crédito em análise de restituição, ressarcimento, reembolso ou compensação, apreensão de mercadorias, representações fiscais, aplicação de sanções administrativas ou exigências de direitos comerciais;

II - de diligência: ações que tenham por objeto a coleta de informações ou outros elementos de interesse da administração tributária, inclusive para atender exigência de instrução processual.

Parágrafo único. O procedimento fiscal poderá implicar a lavratura de auto de infração, notificação de lançamento, despacho decisório de indeferimento de crédito ou não homologação de compensação ou a apreensão de documentos, materiais, livros e assemelhados, inclusive em meio digital.

Deste modo, procedimento especial de fiscalização é uma espécie do gênero procedimento fiscal de fiscalização, requerendo, portanto, a emissão de TDPF-F para sua execução.

Em relação ao segundo ponto, da mesma forma, não merece ser acolhido o argumento de nulidade, tendo em vista que se configura como ocultação do responsável pela operação, mediante simulação, a informação na Declaração de Importação de que se trata de uma operação por conta própria, quando, na realidade, há um terceiro na qualidade de real comprador.

Sobre o tema, reproduzo completa análise do julgador *a quo*:

“A importação direta se caracteriza pelo importador ser o único interessado direto na mercadoria importada. Ainda que tenha por objetivo a posterior revenda, isto se dará a um comprador indeterminado, sendo tal negócio evento futuro e incerto.

A importação por conta e ordem de terceiro e a por encomenda configuram as duas únicas modalidades legais de terceirização da operação, fora das quais ela se insere no campo da ilicitude. Nessas modalidades, o importador não tem interesse direto na mercadoria importada e a importação somente é deflagrada por conta da participação do real adquirente.

Nesses três tipos de importação, todos os interessados devem estar previamente habilitados no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex), conforme o tipo de operação que irão realizar, e devidamente identificados na declaração de importação. Os documentos instrutivos da declaração de importação (fatura, conhecimento de carga e

romaneio de carga) devem vir em nome do importador, exceto na importação por conta e ordem, em que a fatura comercial será emitida em nome do real adquirente.

Nas modalidades de importação terceirizada, além de ser necessária a habilitação de todos os intervenientes no Siscomex, cabe ao adquirente providenciar também, junto a unidade da Receita Federal com jurisdição para fiscalização aduaneira de seu estabelecimento matriz, a apresentação de cópia do contrato de prestação de serviços ou de encomenda das mercadorias firmado com o importador, conforme o caso, a fim de que a empresa contratada seja devidamente vinculada no Siscomex, pelo prazo previsto no contrato.

O prévio registro do contrato entre o real adquirente e o importador, bem como a indicação de ambos na declaração de importação, são requisitos importantes para garantir a transparência e higidez da operação. O atendimento a esses requisitos repercute diretamente na eficácia do controle aduaneiro e da auditoria fiscal, pois proporciona ao Fisco condições para fazer a correta avaliação prévia do risco da operação e examinar o cumprimento das obrigações tributárias (principal e acessórias) pelas partes envolvidas.

Conforme já tratado, a escolha entre importar mercadoria estrangeira por conta própria ou por meio de um intermediário contratado é livre e perfeitamente legal, seja esse intermediário um prestador de serviço ou um revendedor. Entretanto, tanto o importador quanto o adquirente ou o encomendante devem ser identificados perante o Fisco, cumprirem as obrigações acessórias previstas na legislação e, conforme o caso, observar o tratamento tributário específico dessas operações.

A nota característica da interposição de pessoa na importação reside precisamente no fato de a importação ter sido feita por uma pessoa para atender o interesse prévio de outra na aquisição de determinada mercadoria estrangeira, seja por conta e ordem, seja por encomenda. Na perspectiva negocial, a pessoa interposta atua entre o exportador e o interessado direto na mercadoria. Sob a ótica fiscal, vislumbra-se a interposição entre o real interessado e o ente estatal que regula e fiscaliza o comércio exterior, em relação ao processamento da importação e às obrigações tributárias principal e acessórias.

Quando a importação é feita com a finalidade de atender um interesse específico de terceiro em determinada mercadoria, está-se diante de uma interposição de pessoa na importação, a qual deve ser realizada em conformidade com a legislação regente, sob pena de caracterizar-se como ilícita. A interposição fraudulenta é o ato em que uma pessoa aparenta formalmente ser a única responsável por um negócio que, de fato, não realizou ou não o fez para atender interesse exclusivamente seu, interpondo-se entre as partes diretamente interessadas, de modo a ocultar uma delas, simulando ser a real e exclusiva interessada direta na transação.

A interposição ilícita de pessoas na importação, especialmente para ocultar o real comprador da mercadoria, acarreta dano ao controle aduaneiro, uma vez que o interessado direto na operação não se expõe para a fiscalização, prejudicando a análise de risco da operação e impossibilitando o exame do cumprimento das obrigações principais e acessórias por parte dos intervenientes. Portanto, esse ilícito não atinge a esfera de interesse exclusivamente tributário, razão pela qual, mesmo não sendo constatada falta ou insuficiência de recolhimento de tributo, ainda assim perpetra-se o dano ao Estado, em sua atividade de controle do comércio exterior.

No que se refere ao campo tributário, é com base nas informações vindas dos contribuintes, por meio do cumprimento de obrigações acessórias, que o Fisco vai acompanhar o efetivo cumprimento da obrigação principal. Informações sonegadas ou mesmo inexatas ou imprecisas, dolosamente prestadas com a finalidade de acobertar o verdadeiro interessado dificultam a arrecadação dos tributos, até mesmo na fase de execução fiscal, se for o caso, visto que um dos intervenientes fica oculto perante a Administração Fazendária.

Dessa forma, o art. 23, inciso V, do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, com redação da Lei nº 10.637, de 2002, passou a tipificar como ilícito interposição de terceiros na importação mediante fraude ou simulação, considerando essa conduta como dano ao Erário, concretizado pela ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, e punível com a pena de perdimento da mercadoria importada ou com multa equivalente ao seu valor aduaneiro.

(...)

Quanto a alegação da impugnante de que a autoridade fiscal não teria identificado se a importação teria sido por encomenda ou por conta e ordem de terceiros, é de se ressaltar que, para fins da multa aplicada, tal diferenciação não tem nenhuma relevância, pois a conduta punida é na importação ou na exportação, a ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação.”

Como se observa dos autos, a importação realizada com destino certo, antes de qualquer procedimento alfandegário, inclusive mesmo anterior ao embarque no exterior, como será visto adiante, caracteriza a ocultação.

Deste modo, há que se afastar as alegações de nulidade, porque, restando o enquadramento legal utilizado e a descrição dos fatos aptos a permitir a identificação da infração imputada aos sujeitos passivos, e estando presentes nos autos todos os documentos que serviram de base para a autuação sob exame, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa.

Para corroborar esse entendimento, diversos são os acórdãos neste Conselho que afastam a nulidade quando há demonstração suficiente dos motivos da autuação.

“NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DEFESA.

Não ocorre a nulidade do auto de infração quando a autoridade fiscal demonstra de forma suficiente os motivos pelos quais o lavrou, possibilitando o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa ao contribuinte e sem que seja comprovado o efetivo prejuízo ao exercício desse direito.”

(Processo nº 10814.723542/2013-66, Acórdão nº 3301-003.196, Conselheiro Valcir Gassen)

“CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Inexiste ofensa ao princípio da ampla defesa e do contraditório quando a contribuinte demonstra ter pleno conhecimento dos fatos imputados pela fiscalização, bem como da legislação tributária aplicável, exercendo seu direito de defesa de forma ampla nos apelos apresentados.”

(Processo nº 10825.721567/2017-20, Acórdão nº 1302-004.095, Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias)

“NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DEFESA.

Não ocorre a nulidade do auto de infração quando a autoridade fiscal demonstra de forma suficiente os motivos pelos quais o lavrou, possibilitando o pleno exercício do

contraditório e da ampla defesa ao contribuinte e sem que seja comprovado o efetivo prejuízo ao exercício desse direito.”

(Processo nº 10283.724968/2015-44, Acórdão nº 1401-002.901, Conselheira Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin)

“NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO. FALTA DE MOTIVAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DEFESA.

Não ocorre a nulidade do feito fiscal quando a autoridade demonstra de forma suficiente os motivos pelos quais o lavrou, possibilitando o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa ao contribuinte e sem que seja comprovado o efetivo prejuízo ao exercício desse direito.”

(Processo nº 10880.679805/2009-12, Acórdão nº 3402-004.849, Conselheiro Waldir Navarro Bezerra)

“CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA

Tendo a Recorrente apresentado Impugnação e Recurso com alegações de mérito há a demonstração que teve pleno conhecimento de todos os fatos e aspectos inerentes ao lançamento com condições de elaborar as peças impugnatórias e recursal, sem prejuízo ao devido processo legal e a ampla defesa.”

(Processo nº 11128.009225/2008-77, Acórdão nº 3201-005.513, Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade)

“NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE CERCEAMENTO DE DEFESA.

Não ocorre a nulidade do auto de infração quando a autoridade fiscal demonstra de forma suficiente os motivos pelos quais o lavrou, possibilitando o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa ao contribuinte e sem que seja comprovado o efetivo prejuízo ao exercício desse direito.”

(Processo nº 10380.902378/2009-12, Acórdão nº 3301-003.615, Relator Valcir Gassen)

“NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO - INEXISTÊNCIA.

Não havendo vício formal na peça básica, ensejando prejuízo à defesa, é de rejeitar-se preliminar de nulidade da autuação.”

(Processo nº: 10865.000392/96-51, Acórdão nº: 203-06.682, Conselheiro Sebastião Borges Taquary)

“AUTO DE INFRAÇÃO. ERRO TIPIFICAÇÃO LEGAL. VÍCIO. INOCORRÊNCIA.

(...) Ademais, o autuado deve se defender dos fatos que lhe foram imputados e não da capitulação da infração. Estando a descrição dos fatos corretamente narrada no Auto de Infração e ficando evidente, nos autos, que o sujeito passivo compreendeu perfeitamente

do que era acusado e exerceu plenamente seu direito à Ampla Defesa e ao Contraditório, não ocorre vício no procedimento administrativo.(...)”

(Processo nº 11128.000142/2006-51; Acórdão nº 3002-000.487; Relator Conselheiro Carlos Alberto da Silva Esteves)

“NULIDADES. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

O auto de infração deverá conter, obrigatoriamente, entre outros requisitos formais, a capitulação legal e a descrição dos fatos. Somente a ausência total dessas formalidades é que implicará na invalidade do lançamento por cerceamento do direito de defesa. Ademais, se o sujeito passivo revela conhecer plenamente as acusações que lhe foram imputadas, rebatendo-as, uma a uma, de forma meticulosa, mediante defesa, abrangendo não só outras questões preliminares como razões de mérito, descabe a proposição de cerceamento do direito de defesa. Comprovada a legitimidade do lançamento efetuado de ofício e cumpridas as formalidades legais dispostas em lei para sua efetivação, afastam-se, por improcedentes, as preliminares argüidas. (...)”

(Processo nº 13864.720160/2012-01; Acórdão nº 1201-002.301; Relator Conselheiro Rafael Gasparello Lima)

“AUTO DE INFRAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE VÍCIO FORMAL OU MATERIAL. DECLARAÇÃO DE NULIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

Não é passível de nulidade o auto de infração que atende todos requisitos materiais e formais, se o sujeito passivo teve pleno conhecimento dos fatos infracionais, que lhe foram imputados, e exerceu, adequadamente, o contraditório e o direito de defesa.”

(Processo nº 10909.722380/2014-71, Acórdão nº 3302-004.770, Conselheiro José Fernandes do Nascimento)

3. Dos fundamentos

3.1. Dos preceitos legais

Cabe destacar alguns conceitos antes da análise dos pontos contidos no acórdão recorrido e nos recursos voluntários.

A legislação que busca combater a prática de interposição fraudulenta de terceiros elencou, como dano ao erário punível com a aplicação da pena de perdimento de mercadorias, a ocultação do real adquirente nas operações de comércio exterior, conforme se depreende da leitura do artigo 23 do Decreto nº 1.455/1976, que se encontra abaixo transcrito:

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

(...)

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

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

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

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

Da análise do inciso V e do §2º do dispositivo apresentado, é sabido que existem duas formas previstas para fiscalização evidenciar a prática de interposição fraudulenta de terceiros:

a) forma presumida, que advém da presunção legal do artigo 23, §2º, na hipótese de não restar comprovada pelo importador/exportador a origem, disponibilidade e a transferência, dos recursos empregados em operações de comércio exterior;

b) forma comprovada, pela qual a autoridade fiscal faz prova da ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável, que agiram mediante fraude ou simulação, nos termos do artigo 23, inciso V; assim, tanto aquele que ocultou, como aquele ocultado, são devidamente identificados no auto de infração, bem como a conduta artificiosa requer demonstração.

Tendo em vista o apresentado no relatório fiscal, é de se concluir que a infração identificada teve como base a interposição fraudulenta comprovada.

A penalidade cabível é a pena de perdimento, conforme previsto no art. 105 do Decreto-Lei nº 37/1966, e será aplicada após o encerramento do procedimento especial instaurado nos termos da IN SRF nº 228/2002.

Art. 105. Aplica-se a pena de perda da mercadoria:

VI - estrangeira ou nacional, na importação ou na exportação, se qualquer documento necessário ao seu embarque ou desembarque tiver sido falsificado ou adulterado;

O perdimento da mercadoria será convertido em multa equivalente ao valor aduaneiro, na operação de importação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, nos termos do art. 23, § 3º do Decreto-lei nº 1.455/1976, com redação dada pela Lei nº 12.350/2010.

Essa multa será exigida mediante lançamento de ofício que será processado e julgado nos termos da legislação que rege a determinação e exigência dos demais créditos tributários da União, com amparo ao art. 73, § 2º, da Lei nº 10.833/2003.

Conforme muito bem fundamentou a nobre Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, no seu voto formalizado no Acórdão n.º 3301-003.933:

“A autoridade lançadora deve trazer elementos de prova para caracterização da interposição fraudulenta, uma vez que, em regra geral, considera-se que o ônus de provar recai sobre quem alega o fato ou o direito:

CPC/2015

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I – ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

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

A prova deve ser efetiva e inequívoca para aplicação da pena de perdimento, dessa forma deve ser comprovado objetivamente o dano ao Erário mediante fraude e simulação.

No que tange às infrações, o dolo e a culpa não podem ser presumidos, devem sim ser provados, conforme a lição de Paulo de Barros Carvalho, na obra *Direito Tributário Linguagem e Método*, 6ª ed, p. 857:

Sendo assim, ao compor em linguagem o fato ilícito, além de referir os traços concretos que perfazem o resultado, a autoridade fiscal deve indicar o nexo entre a conduta do infrator e o efeito que provocou, ressaltando o elemento volitivo (dolo ou culpa, conforme o caso), justamente porque integram o vulto típico da infração.

A autuação fiscal por interposição comprovada refere-se a graves condutas fraudulentas imputadas ao contribuinte, por isso o auto de infração deve trazer todo o suporte documental para avaliação da configuração de tais condutas ilícitas.”

3.2. Do conceito de fraude e simulação para fins da autuação fiscal

Mais uma vez, apoio-me no brilhante esclarecimento da Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, agora no bojo do Acórdão nº 3301-002.941, que assim ensina:

“O artigo 167, § 1º do Código Civil dispõe que 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 e III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

Observa-se a simulação quando houver divergência entre a vontade real e a vontade declarada com a finalidade de produzir efeito diverso e ludibriar terceiros.

A simulação é causa de nulidade do negócio jurídico, não sendo suscetível de confirmação, tampouco de convalidação pelo decurso de tempo, nos termos do artigo 169 do Código Civil.

Na seara da tributação, para que haja simulação que legitime a desconsideração do negócio jurídico, é necessário: (i) conluio entre as partes; (ii) divergência entre a real vontade das partes e o negócio por elas declarado; e (iii) intenção de lograr o Fisco. Nesse sentido:

Os atos tendentes a ocultar ocorrência de fato jurídico tributário configuram operações simuladas, pois não obstante a intenção consista na prática do fato que acarretará o nascimento da obrigação de pagar tributo, este, ao ser concretizado, é mascarado para que aparente algo diverso do que realmente é.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e Positivização no Direito Tributário*. Vol. 1. São Paulo: Editora Noeses, 2013, p. 80).

Veja-se que a jurisprudência do CARF atrela a simulação à devida comprovação dos fatos a que se remete:

SIMULAÇÃO - SUBSTÂNCIA DOS ATOS - Não se verifica a simulação quando os atos praticados são lícitos e sua exteriorização revela coerência com os institutos de direito privado adotados, assumindo o contribuinte as consequências e ônus das formas jurídicas por ele escolhidas, ainda que motivado pelo objetivo de economia de imposto. SIMULAÇÃO - NEXO DE

CAUSALIDADE - A caracterização da simulação demanda demonstração de nexo de causalidade entre o intuito simulatório e a subtração de imposto dele decorrente. SIMULAÇÃO - EFEITOS DA DESCONSIDERAÇÃO - O lançamento, na hipótese de simulação relativa, deve considerar a realidade subjacente em todos os seus aspectos, com adequada consideração do sujeito passivo que praticou os atos que a conformam. Preliminares rejeitadas. Recurso provido. Acórdão nº 104-21.729, julg. 26/07/2006.

SIMULAÇÃO - A simulação se caracteriza pela divergência entre a exteriorização e a vontade, isto é, são praticados determinados atos formalmente, enquanto subjetivamente, os que se praticam são outros. Assim, na simulação, os atos exteriorizados são sempre desejados pelas partes, mas apenas no aspecto formal, pois, na realidade, o ato praticado é outro. SIMULAÇÃO E DECADÊNCIA - Configurada a presença de simulação, o prazo para constituir o crédito tributário é de 5 (cinco) anos, contados do exercício (ano) seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado nos termos do art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional. SIMULAÇÃO E MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA - Comprovada a simulação, correta a exigência da multa de ofício qualificada sobre os tributos devidos, no percentual de 150%. Acórdão nº 102-48.620, julg. 14/06/2007.

SIMULAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO. O fato dos atos societários terem sido formalmente praticados, com registro nos órgãos competentes, escrituração contábil, etc. não retira a possibilidade da operação em causa se enquadrar como simulação, isso porque faz parte da natureza da simulação o envolvimento de atos jurídicos lícitos. Afinal, simulação é a desconformidade, consciente e pactuada entre as partes que realizam determinado negócio jurídico, entre o negócio efetivamente praticado e os atos formais (lícitos) de declaração de vontade. Não é razoável esperar que alguém tente dissimular um negócio jurídico dando-lhe a aparência de um outro ilícito. Acórdão nº 103-23.441, julg. 17/04/2008.

Já a fraude tributária é expressa na Lei nº 4.502/64, nos artigos, arts. 71, 72 e 73, que disciplinam as figuras da sonegação, fraude e conluio, verbis:

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

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

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

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, a evitar ou diferir o seu pagamento.

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

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 excluam o fato jurídico-tributário.”

4. Da análise de mérito

4.1. Da caracterização da interposição fraudulenta

No curso do PAF nº 15444.720.126/2020-12, em procedimento especial de fiscalização para combate a fraude realizado em face da AXA, restou evidenciado que embora esta promovesse a importação de mercadorias em nome próprio, segundo o registro de que efetivamente realizava das declarações de importação, com o fito de dar aparência de legalidade às operações, na realidade, isso era feito ocultando do Fisco os reais adquirentes/encomendantes dessas operações, dentre esses a empresa MANGUINHOS.

Já no presente, o Termo de Verificação Fiscal trouxe elementos probatórios capazes de identificar a MANGUINHOS como a real adquirente das mercadorias importadas amparadas pelas Declarações de Importação ora autuadas, nas quais a AXA apareceu como importadora ostensiva, tendo sido as operações registradas por ela em seu próprio nome.

A ocultação do real adquirente caracteriza dano ao Erário, na forma do art. 23, inciso V, Decreto-lei nº 1.455/1976, conduta sujeita a pena de perdimento das mercadorias. Contudo, no curso do procedimento fiscal, constatou-se que as mercadorias importadas já haviam sido revendidas, o que acarretou a conversão da multa equivalente ao seu valor aduaneiro, em substituição à pena de perdimento, nos termos do art. 23, § 3º, do Decreto-lei citado acima.

Outrossim, a autuação fiscal do caso em tela não decorre da presunção de interposição fraudulenta relacionada a não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas operações de importação, prevista no art. 23, §2, do Decreto-lei nº 1.455/1976. O presente caso encontra-se diante da interposição comprovada, a qual resta presente o arcabouço de indícios e provas colhidas pela Fiscalização para comprovação do ilícito.

A simulação ficou provada uma vez que os negócios entre as partes aparentavam situação divergente daquela efetivamente ocorrida, a AXA não foi a real adquirente das mercadorias estrangeiras como declarou ao controle aduaneiro, agiu como interposta pessoa.

Alegam as recorrentes que não houve a comprovação de qualquer ato doloso no intuito de lesar o erário, pois possuem registro no SISCOMEX, não obtiveram vantagem tributária, apresentaram os documentos solicitados pela fiscalização e não há provas de inadimplemento ou supressão de tributos na importação.

As recorrentes afirmam não se uniram com o objetivo delituoso de prejudicar terceiro ou fraudar a Lei. A união se deu em razão dos interesses comerciais comuns de ambas as partes, firmado em contrato regular e válido. Se houvesse intuito de fraude ou simulação, não teriam as partes sequer redigido contrato, prevendo todos os termos e prazos da relação comercial entabulada.

Sobre o contrato entre as recorrentes, bem concluiu o julgador de piso:

“No exame dos contratos de compra e venda dessas mercadorias, a fiscalização ressalta que os contratos possuem vigência indeterminada, caracterizando relação de continuidade e garantindo a destinação prévia das importações, sem a existência de quaisquer riscos inerentes a atividade.

Assim, a vista de tal conjunto probatório, forçoso concluir que a autuada AXA, em todas as importações relacionadas no período, não atuou de forma independente no comércio exterior, mas sim para atender obrigação assumida com terceiros, prestando serviços próprios de importação.”

Portanto, não merece acolhido o pleito das recorrentes de que da leitura dos contratos de compra e venda depreende-se que se trata efetivamente de operações internas, uma vez que não há determinação prévia de quais mercadorias seriam adquiridas no mercado externo.

Entendo que os elementos de caracterização dos ilícitos foram demonstrados pelo procedimento fiscal. Entendo, também, que o contrato entre as partes não faz prova de que as operações possuem natureza de comercialização no mercado interno, pelo contrário, da análise do contrato e das ordens de compra, verifica-se a exata ordem sequencial e a especificidade das mercadorias negociadas.

Ademais, cabe ressaltar que não foram trazidas aos autos, em recurso voluntário, outras provas de que as operações foram realizadas no mercado interno.

Outrossim, veja-se as considerações sobre o modelo de negócios da importadora AXA, conforme ela expõe em seu recurso:

“97. Frisa-se: **As importações ora questionadas foram na modalidade direta, sendo que a negociação, os riscos, valores pactuados são de responsabilidade ÚNICA e EXCLUSIVA da Recorrente.**

98. Especificamente sobre este formato da operação acima narrado pela Recorrente, assim discorre o Professor Carlos Navarro em seu Parecer:

“Dessa forma, se Consulente aceita as condições comerciais postas pelo exportador, em relação a preço, prazo, etc., antes de seus clientes assumirem as suas condições de revenda no país, está claro que o risco da operação é integralmente da Consulente, de modo que o aspecto temporal estará a favor da não caracterização da operação como importação indireta. Por outro lado, se a Consulente negocia com seus clientes antes de negociar com o exportador, ela diminui consideravelmente o seu risco de importar, o que pode ser um elemento caracterizador da importação indireta.”

99. Logo, **resta nítido que os fatos suscitados pela Administração Fazendária para considerar uma ocultação do real adquirente, ao consignar que a Recorrente teria tido como cliente determinadas empresas reiteradamente e que a venda da mercadoria foi imediatamente posterior ao desembaraço aduaneiro, não se sustentam pela simples análise da realidade negocial.**

100. Em outras palavras, **haja vista o tempo despendido entre a contratação e o recebimento da mercadoria em território nacional na modalidade importação direta,** é perfeitamente legal que a Recorrente efetive uma busca por potenciais interessados/compradores da mercadora cuja negociação perdura enquanto o produto negociado está em trâmite.

101. Ato contínuo, sendo pactuado o negócio, isto é, um cliente interessado sinalizar o interesse na carga e acordar o preço pago junto à Recorrente, é perfeitamente aceitável que a venda ocorra assim que finalizado o desembaraço aduaneiro visando otimizar o negócio.

102. É de conhecimento popular que mercadorias paradas em estoque correspondem a dinheiro parado. Todas as empresas do mundo, portanto, querem manter o menor

estoque possível e pelo menor tempo possível. A Receita Federal do Brasil, no entanto, quer “forçar” empresas a manter mercadorias paradas em estoque. **Trata-se de postura absolutamente lamentável, e que inverte as lógicas dos negócios!**

103. Neste particular, muita das vezes o desembaraço aduaneiro é na modalidade “Despacho sobre Águas”, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1.759/2017. Assim, visando ganho de tempo, agilidade e economia, a Recorrente procede o registro da Declaração de Importação antes da sua descarga na unidade da Receita Federal do Brasil, de forma que seu cliente tem acesso à mercadoria em seguida pela efetivação da venda.

104. Portanto, resta demonstrado o equívoco da Administração Fazendária ao concluir pela existência de ocultação de real adquirente pelo simples diminuto prazo entre o desembaraço aduaneiro e a venda das mercadorias aos clientes.

105. Primeiro porque o marco temporal “desembaraço aduaneiro” é totalmente irrelevante. Ora, desde quando um importador está impedido de negociar uma mercadoria no curso do despacho aduaneiro? Ou mesmo enquanto ela está sendo transportada com destino ao Brasil?

106. A única data que poderia ser considerada para sustentar a afirmação de que as mercadorias foram vendidas antes de serem compradas seria justamente a data do pedido de compra, colocado pela Recorrente junto ao exportador.” (grifos no original)

Após afirmar textualmente que pratica, normalmente, a venda prévia ao despacho aduaneiro, o que, por si só, destaque-se, não constitui irregularidade alguma, contanto que a informação seja corretamente registrada e contabilizada em todas as etapas, desde a importação à comercialização, a importadora AXA encobre o fato de que a real adquirente MANGUINHOS tinha pleno conhecimento dos negócios antes mesmo de acontecerem.

Válido o seguinte elemento indiciário destacado pelo julgador de piso em seu voto, o qual resume o apurado no procedimento fiscalizatório:

“Acrescente-se que a autuada não utiliza as mercadorias importadas em qualquer processo de industrialização e, tampouco, possui capacidade de armazenamento dessas mercadorias. Quando indagada a esse respeito, a empresa afirmou que nenhuma das mercadorias importadas no período fiscalizado foi armazenada e que todos os produtos importados foram transferidos diretamente após desembaraço para os adquirentes. Como relatado, a AXA não possui estrutura operacional para comercializar o produto importado, primeiro pelo número reduzido de funcionários, apenas 6 registros de contratos ativos, e pela falta de capacidade de armazenamento e a remessa direta do produto importado do recinto alfandegado para o cliente, confirmadas ao esclarecer que “... não efetuou armazenagem de mercadorias importadas no período fiscalizado.” e que “... todos os produtos importados tiveram a sua propriedade transferida. Logo, a intimada não possui qualquer ingerência acerca da localização de tais mercadorias.”

Destaca-se, como exemplo, a situação comprobatória constante do procedimento de importação amparado pela Declaração de Importação nº 18/1085675-4, na qual a AXA apresenta-se como importadora direta.

A data de registro da referida DI consta como sendo 15/06/2018, com o devido desembaraço ocorrendo em 18/06/2018. Emitiu-se a nota fiscal de entrada NF-e nº 092 no mesmo dia 18/06/2018, sob o código fiscal – CFOP 3102 (compra para comercialização de mercadorias oriundas de outros países). A nota fiscal de saída nº 095, com o envio total do produto importado à MANGUINHOS, possui data de emissão do dia seguinte, 19/06/2018, sob

CFOP 6106 (vendas de mercadorias importadas, cuja saída ocorra do recinto alfandegado ou da repartição alfandegária onde se processou o desembaraço aduaneiro, com destino ao estabelecimento do comprador, sem transitar pelo estabelecimento do importador).

Dentre os documentos comprobatórios apresentados pela AXA à fiscalização, fl. 27.348, encontra-se uma comunicação, entre a importadora e a exportadora estrangeira VITOL INC., datada de 03/05/2018, relativamente a uma negociação acordada em 28/12/2017. O documento apresenta as referências dos produtos negociados, a data de negociação, o vendedor, a empresa exportadora, o importador, a descrição do produto, a qualidade, a quantidade, a forma de determinação do preço e confirmação do embarque do produto para destino o Porto de Santos.

Em relação ao quesito preço, o documento faz referência ao cálculo deste com base no valor de fechamento no mês de junho de 2018, à data do embarque do produto e ao índice futuro RBOB (*Reformulated Blendstock for Oxygenate Blending*), que é um derivativo do ativo Gasolina Reformulada, publicado pela *New York Mercantile Exchange* (NYMEX), que é a bolsa de futuros de *commodities* de Nova Iorque.

Entender o produto Gasolina Reformulada ou acerca do funcionamento dos mercados futuros e derivativos de *commodities* não possui importância no deslinde da questão. O fato de maior relevância encontra-se na seção “comentário sobre a fixação de preço” (tradução livre de “*pricing comment*”). Ali consta uma previsão de multa a ser aplicada à MANGUINHOS, caso não haja acordo no preço do produto¹, e as condições para concordância da MANGUINHOS em relação ao preço-base e o abatimento da referida multa².

Ora, se a importação fosse realmente direta, por conta e risco único e exclusivo da AXA, duas questões imediatas careceriam de resposta 1) de que forma a VITOL INC teria conhecimento da MANGUINHOS como eventual destinatário final dos produtos, e 2) com que base a VITOL INC responsabilizaria a MANGUINHOS como adquirente de mercadoria nacionalizada no mercado interno.

É extremamente improvável – para não declarar impossível – que o exportador estrangeiro, deliberadamente, vincule um terceiro estranho como “garantidor” da operação, resta claro que a MANGUINHOS participou, anuiu e, portanto, é parte interessada na importação.

Como a AXA possuía conhecimento para quem venderia a mercadoria e a MANGUINHOS, de igual forma, sabia que a mercadoria teria ela como destinatária, e mais, sabia quem exportava, como se dava a formação do preço e as condições do negócio, deste modo, por participar ativamente a MANGUINHOS em todas as etapas da negociação, resta comprovado que as importações possuíam destino certo desde o início.

Outro aspecto interessante encontra-se na justificativa da MANGUINHOS para a formalização de contrato prévio, sem data de vigência, com a AXA:

¹ "IF NO AGREEMENT ON PRICE CAN BE FOUND, MANGUINHOS SHALL PAY A 10% PENALTY PER CARGO PER MONTH UNTIL AN AGREEMENT ON PRICE CAN BE REACHED."

² "ANY TIME UP UNTIL 2 WEEKS PRIOR TO LOADING, MANGUINHOS CAN AGREE TO THE BASE PRICE OF A CARGO AND THE ACCRUED PENALTY AMOUNT FOR THAT CARGO WILL BE CREDITED TOWARD THE CARGO AS PAYMENT."

83. Como já dito anteriormente, a **Recorrente pertence a um nicho seletivo de interessados no produto da AXA**, haja vista a especificidade da carga (granéis líquidos), segmento altamente regulado e controlado.

84. Desta feita, um instrumento contratual visando estreitar suas relações comerciais foi firmado pela AXA e a Recorrente a fim de trazer mais segurança às partes envolvidas.

85. Essa prática, além de legal, é perfeitamente cabível visto as especificidades da operação de aquisição de granéis no exterior.

86. Assim, caso aquisição do produto seja contratada com o fornecedor internacional, há um **contato prévio** entre a Recorrente e a AXA para verificar o interesse em sua posterior aquisição por meio de compra/venda da mercadoria já nacionalizada.

87. Logo, a existência de um contrato pré-existente que será o lastro jurídico da operação de aquisição pela Recorrente da mercadoria importada já em solo brasileiro (aquisição interna), configura apenas uma garantia do compromisso das partes visando otimizar as negociações, cabendo então só definir o produto e forma de pagamento. (grifo no original)

Todo esse cenário é coroado com a apuração, pela fiscalização, das Ordens de Compra, conforme explicitado no seguinte excerto:

“Elemento essencial previsto nos contratos é a figura das Ordens de Compra (ANEXO J), por meio das quais é estabelecida a obrigação por parte da compradora de fazer pedidos e fornecer à vendedora as informações relacionadas aos produtos. Ou seja, é através dessas Ordens de Compra, definidas nos contratos, que serão determinadas as condições da compra (valor, prazo para pagamento), especificações (quantidade, especificação) e modalidade de entrega das mercadorias a serem importadas. Ou seja, a importação será empreendida a partir do pedido do seu cliente. Isto caracteriza, portanto, a operação de importação em nome de terceiros (...)

Observa-se aqui, portanto, logística típica de empresa que atua promovendo a importação para um adquirente, onde, primeiramente, se identifica o interesse do cliente na aquisição de um produto do exterior, e, a seguir, procede-se à negociação e importação do produto. Ou seja: a importação da mercadoria está condicionada ao interesse por um adquirente.”

Em sua defesa, a AXA sustenta que a autoridade fiscal compreendeu erroneamente o processo de encomenda:

“90. Esse desvirtuamento do termo encomenda revela profundo desconhecimento jurídico por parte da autoridade autuante, ratificado de forma equivocada pelo acórdão recorrido. Seguindo este combatido raciocínio, o termo “encomenda” é entendido como algo temporal, tal como as placas de quem recebe “encomendas” para bolos ou salgados.

91. Assim, se o cozinheiro de bolos ou salgados só prepara o alimento depois de receber a encomenda, passa-se a entender que importação por encomenda é o negócio em que o importador só realiza a importação **depois** de receber a encomenda. **Trata-se de um erro crasso.**

92. É evidente que, em toda importação por encomenda, o encomendante contactou o negócio jurídico interno antes de o importador fechar o negócio jurídico internacional, mas isso não significa que todo negócio jurídico internacional fechado após a venda doméstica corresponde a uma importação por encomenda, como revela o exemplo do veículo acima.

93. Até porque, caso a situação fática da Recorrente fosse uma hipótese de importação por encomenda, a apresentação do contrato prévio da operação seria exigido pela própria Administração Fazendária no ato de registro da DI, vide imposição prevista na Instrução Normativa RFB nº 1.861/2018.” (destaque no original)

Parecem as recorrentes imaginar que a importação por encomenda somente se caracteriza quando houver (i) contrato específico de encomenda entre o importador e o encomendante e (ii) obrigação contratual de posterior entrega. Essa tese não se sustenta.

Tanto é verdade que a própria lei tratou de estabelecer que, nos casos de importação por encomenda de fato, deve-se presumir como importação por conta e ordem, com todos os seus desdobramentos. A previsão encontra-se no art. 11 da Lei nº 11.281/2006:

Art. 11. A importação promovida por pessoa jurídica importadora que adquira mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado não configura importação por conta e ordem de terceiros.

§ 1º A Secretaria da Receita Federal:

I - estabelecerá os requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora na forma do caput deste artigo; e

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

§ 2º A operação de comércio exterior realizada em desacordo com os requisitos e condições estabelecidos na forma do § 1º deste artigo presume-se por conta e ordem de terceiros, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

§ 3º Considera-se promovida na forma do caput deste artigo a importação realizada com recursos próprios da pessoa jurídica importadora, participando ou não o encomendante das operações comerciais relativas à aquisição dos produtos no exterior. (Incluído pela Lei nº 11.452, de 2007) (destaquei)

A presunção, nesse sentido, não é de fraude, mas da caracterização da modalidade de importação; a fraude, por sua vez, reside em possuir pleno conhecimento da real operação, que se trata da importação para terceiro e omiti-la dos controles aduaneiros, atribuindo roupagem de importação direta.

Há que se manter a decisão recorrida, quanto ao entendimento da comprovação de atos que possibilitaram a caracterização da fraude ou simulação.

4.2. Atribuição de Responsabilidade Tributária

A ocultação do real adquirente das mercadorias decorre da informação falsa na declaração de importação, que é obrigação acessória relacionada aos tributos incidentes nas operações de comércio exterior, sendo, por conseguinte, aplicável as disposições do CTN, já que no descumprimento de obrigação acessória, a penalidade pecuniária converteu-se em obrigação principal, nos termos do art.113:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º **A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.** (destaquei)

Em adição, não há reparos a serem feitos quanto à atribuição da responsabilidade tributária, já que é acertada a responsabilização da importadora ostensiva, por ser agente direto da infração “ocultar fraudulentamente o verdadeiro sujeito passivo na importação”, nos termos do art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966:

Art. 95. Respondem pela infração:

I – conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie; (...)

Nesse sentido o acórdão nº 3402-003.671, da 4ª Câmara da 2ª Turma Ordinária, em sessão de julgamento de 14/12/2016:

“SUJEIÇÃO PASSIVA. INTERESSE COMUM. INFRAÇÃO. PRÁTICA OU BENEFÍCIO PRÓPRIO. REAL ADQUIRENTE NA IMPORTAÇÃO.

São solidariamente obrigadas as pessoas jurídicas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

Na importação realizada com interposição fraudulenta de terceiro, em que for identificado o real adquirente da mercadoria, tanto o importador oculto como o ostensivo podem ser qualificados como contribuintes dos tributos e penalidades incidentes na operação.(...)”

(Processo nº 15165.722669/2015-35, Acórdão nº 3201-005.523, Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira)

O interesse comum resta demonstrado, não apenas pelo interesse econômico aproveitado na situação que constituiu o fato jurídico-tributário em comento neste processo, mas também pela atuação em conjunto na organização da ocultação na importação.

“INFRAÇÕES. RESPONSABILIDADE. SOLIDARIEDADE. INTERESSE COMUM. SIMULAÇÃO.

São solidariamente obrigadas as pessoas físicas e jurídicas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

O interesse comum nos fatos jurídicos praticados de forma simulada deve levar em consideração os efeitos que a simulação provoca na aparência e na conformação desses.”

(Processo nº 14098.720060/2012-67, Acórdão 3102-002.327, Conselheiro Ricardo Paulo Rosa)

Não merece reparo a decisão de piso ao reconhecer o interesse comum entre a MANGUINHOS e a AXA.

5. Conclusão

Resta, portanto, materializada a hipótese de aplicação da multa substitutiva do perdimento (artigo 23, V e § 3º do Decreto-lei nº 1.455/1976), por ocultação do real adquirente das mercadorias, na importação, mediante simulação, pela prestação ao fisco de informação que se sabia não ser o registro real da operação efetuada. Nesse sentido, não há que se falar em “interposição inocente”, como requer a recorrente AXA.

E, ocultar sujeito passivo, real vendedor, comprador ou responsável pela operação de comércio exterior, mediante fraude ou simulação é infração aduaneira, por violar normas de controle aduaneiro, sendo, inclusive, objeto de responsabilização de acordo com a legislação, nos termos do art. 95 do Decreto-lei nº 37/1966.

Diante de todo o exposto, voto por negar provimento aos recursos voluntários.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe