



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15444.720025/2021-14
ACÓRDÃO	3402-012.333 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de outubro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FERA LUBRIFICANTES LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Regimes Aduaneiros

Exercício: 2017, 2018, 2019

OCULTAÇÃO MEDIANTE FRAUDE OU SIMULAÇÃO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE DE TERCEIROS. MODALIDADE COMPROVADA. ARTIGO 23 DO DECRETO-LEI 1.455/1976. NÃO CONFIGURAÇÃO. CARÊNCIA PROBATÓRIA.

Nas autuações referentes à ocultação de terceiros que não se alicerçam na presunção estabelecida no § 2º do art. 23 Decreto-Lei nº 1.455/1976, é do Fisco o ônus probatório da ocorrência de fraude ou simulação (inclusive a interposição fraudulenta). Não tendo sido carreados nos autos elementos suficientes à demonstração da infração, a multa deverá ser cancelada.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em dar provimento ao Recurso Voluntário para cancelar o auto de infração.

Assinado Digitalmente

Mariel Orsi Gameiro – Relatora

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores s Jorge Luis Cabral, Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta, Marcos Antonio Borges (substituto[a]integral), Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos, Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos e direitos aqui discutidos, peço vênica para me utilizar do relatório constante à decisão de primeira instância:

A – Auto de Infração.

Contra o interessado Fera Lubrificantes Ltda.(**FERA**) foi lavrado o Auto de Infração de fls. 02/09 com lançamento de multa regulamentar, pois a fiscalização aponta que ocorreu a figura aduaneira denominada importação com interposição fraudulenta, pois o importador, no caso, oculto se beneficiou das operações comerciais promovidas pelo importador ostensivo, quando houve a operação de importação formalmente registrada em nome da interposta pessoa, a empresa Axa Oil Petróleo Ltda., CNPJ: 22.588.256/0001-02. (**AXA**), sendo que tal fato não ocorreria se não fosse impulsionada pelo real interessado, quando, ambos foram, inclusive, qualificados como contribuintes dos tributos e penalidades incidentes, logo tratados como responsáveis de forma tributária, com a responsabilidade tributária atribuída sobre o crédito fiscal no montante de R\$ 58.122.537,34.

No demonstrativo fiscal traz a composição da apuração das multas aduaneiras:

SUJEITO PASSIVO.

CNPJ: 69.209.575/0003-87

Nome Empresarial: FERA LUBRIFICANTES LTDA.

MULTA EQUIVALENTE AO VALOR DA MERCADORIA NÃO LOCALIZADA OU CONSUMIDA OU REVENDIDA

Infração: **MERCADORIA SUJEITA À PENA DE PERDIMENTO, NÃO LOCALIZADA, CONSUMIDA OU REVENDIDA**

(...)

Segundo auto de infração de fls. 02/09, o enquadramento legal é o Decreto-Lei nº 1.455/76, art. 23, inciso V e seu § 3º, para aplicação da presente multa, tendo por fulcro o Decreto-Lei nº 37/66, art. 95, incisos I e IV, somado a Lei nº 5.172/66, art. 124, inciso II pela imputação da responsabilidade solidária.

Conforme auto de infração, no período de agosto de 2017 a dezembro de 2019 o contribuinte, empresa **FERA** atuou como sujeito oculto e teve a seu favor nas operações de importação a empresa **AXA** como interveniente em importações por encomendada/conta e ordem, segundo as declarações de importações arroladas neste auto de infração registradas, naquele nome (**AXA**), omitindo dos controles aduaneiro e tributário, o destinatário predeterminado, considerado real importador (**FERA**).

No Relatório de Fiscalização de fls. 10/53, a autoridade tributária expõe pormenorizadamente a fundamentação do lançamento em tela. Abaixo excertos com a narrativa e conclusões obtidas no curso do procedimento de fiscalização:

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

2. Na configuração da operação identificada, FERA ficava oculta para as autoridades tributárias, desaparecendo da cadeia de comando das operações comerciais, se afastando da responsabilidade pelas operações de importação e de sua condição de contribuinte do IPI, por equiparação a estabelecimento industrial, na saída dos produtos.

3. Ato contínuo, foi instaurada nova ação fiscal para recuperação de créditos, apurados no curso do presente processo, lavrando-se ao final Auto de Infração em desfavor de FERA, com base no Decreto-Lei nº 1.455/1976 e Decreto nº 6.759/09, que prevê a

aplicação da pena de perdimento das mercadorias ou multa equivalente à pessoa jurídica oculta na operação, em virtude do descumprimento da Lei 11.281/2006 e Instrução Normativa SRF nº 634/2006, que estabelecem condições e requisitos para uma empresa atuar regularmente como encomendante/real adquirente em transações de comércio exterior.

4. Para o período objeto da presente ação, 08/2017 a 12/2019, 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.

5. 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 FERA. Esse cliente é que controlava a operação, definindo a quantidade do que seria importado, bem como quando haveria as importações.

6. Foi emitido o Mandado de Procedimento Fiscal nº 0719500-2020-00327-8 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 08/2017 a 12/2019.

7. A partir das provas trazidas do **PAF nº 15444.720.126/2020-12** ratificadas pelos elementos colhidos a partir da presente fiscalização sobre a FERA (ANEXOS B, E, H, L), ficou caracterizada a interposição fraudulenta pela ocultação do real beneficiário, segundo a logística de operações no comércio exterior, onde a AXA atuava como importadora ostensiva de produtos estrangeiros em nome da sociedade empresária FERA.

8. No âmbito do PAF nº 15444.720.126/2020-12 recorde-se que, segundo a AXA (ANEXO C), suas operações de importação se deram em 3 modalidades no período sob ação fiscal: por conta e ordem de terceiros; por encomenda; e importações diretas de produtos para revenda no mercado nacional. Ocorre que a logística operacional das importações realizadas supostamente em nome próprio, levada aos autos, revelaram tratar-se, na

verdade, de importação por conta e ordem ou encomenda, através da identificação dos reais adquirentes.

9. Atualmente, duas formas de terceirização das operações de comércio exterior são reconhecidas e regulamentadas pela Receita Federal, a importação por conta e ordem e a importação por encomenda.

10. A escolha entre importar mercadoria estrangeira por conta própria ou por meio de um intermediário contratado para esse fim é livre e perfeitamente legal, seja esse intermediário um prestador de serviço ou um revendedor. Entretanto, tanto o importador quanto o adquirente ou encomendante, conforme o caso, devem observar o tratamento tributário específico dessas operações e alguns cuidados especiais, a fim de não serem autuados ou, até mesmo, que as mercadorias sejam apreendidas:

i - Para que uma operação de importação por encomenda ou importação por conta e ordem seja realizada de forma perfeitamente regular, é necessário, antes de tudo, que tanto as empresas encomendantes e adquirentes quanto a empresa importadora sejam habilitadas para operar no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex), nos termos da IN SRF nº 650, de 2006.

ii - Além de habilitação de todos os intervenientes (encomendante, adquirente e importador), nas operações de importação terceirizadas, é necessário apresentar, à unidade da SRF com jurisdição para fiscalização aduaneira sobre o estabelecimento matriz da encomendante ou adquirente, cópia do contrato firmado entre as empresas (encomendante ou adquirente e importadora), caracterizando a natureza de sua vinculação, a fim de que a contratante e a contratada sejam vinculadas no Siscomex, pelo prazo ou operações previstos no contrato.

iii - A fim de promover o despacho aduaneiro das mercadorias importadas, conforme determina o artigo 3º da IN SRF nº 634/06 e o artigo 3º da IN SRF nº 225/02, ao elaborar a declaração de importação (DI), o importador, pessoa jurídica contratada, deve informar que não se trata de uma operação por conta própria, indicando, em campo próprio na ficha "importador" da DI, o número de inscrição do encomendante ou do adquirente no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ).

11. Ou seja, a falta de indicação do encomendante ou adquirente na DI à Receita Federal é motivo suficiente para caracterizar a situação de ocultação do sujeito passivo ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, punível com a pena de perdimento das mercadorias (Art. 23, inciso V, do Decreto-lei nº 1.455/76 com a redação dada pela Lei nº 10.637/02).

12. Durante o procedimento especial de fiscalização pautado na IN SRF nº 228/02, uma das apurações é exatamente verificar se a fiscalizada é a real adquirente das mercadorias importadas, visando afastar a interposição fraudulenta, ou seja, situação na qual a fiscalizada esteja atuando como importador ostensivo em operações de importação por conta e ordem ou por encomenda sem declarar tal situação.

13. A interposição fraudulenta pode ser presumida ou real. A hipótese de interposição fraudulenta presumida é observada nos casos em que o importador ostensivo não prova a origem dos recursos empregados em operações de comércio exterior. Nesta situação, é lícito ao agente fiscal presumir a existência de um sujeito oculto que supostamente financiaria a importação e que ao final seria o destinatário dos bens importados.

14. A segunda hipótese é aquela em que o agente fiscal identifica o real beneficiário da importação, **seja por vinculação de créditos em conta corrente** para arcar com a operação internacional, seja pela logística da operação indicando que a mercadoria foi adquirida para atender a encomendante ou adquirente predeterminado.

15. Importante salientar que AXA encontra-se no sistema RADAR (ANEXO D) com sua habilitação, para operar no comércio exterior, na modalidade PESSOA FÍSICA E JURÍDICA - ILIMITADA, tendo registrado sua primeira importação em 09/08/2017, na qualidade de importador direto, e em 07/11/2016, na qualidade de importador por intermédio de terceiros, atingindo um volume total CIF de importações nos anos calendários de 2016 a 2019 de R\$ 2.608.560.505,02.

16. Pesquisas realizadas aos bancos de dados do SISCOMEX identificaram nas operações comerciais da empresa algumas características típicas de operações comerciais onde ocorre a interposição de terceiros:

☐ A venda da totalidade das mercadorias amparadas por DI registradas no período de fiscalização para apenas um cliente, **o que indica uma prévia definição do adquirente final** da mercadoria antes mesmo de sua nacionalização;

☐ **O diminuto intervalo de tempo entre o desembaraço aduaneiro da mercadoria importada e a emissão da NF-e de Saída para a mesma mercadoria**, o que indicam uma prévia definição do adquirente final da mercadoria antes mesmo de sua nacionalização.

17. Identificou-se que as importações realizadas por conta própria, por meio de 33 Declarações de Importação, no valor CIF total de R\$ 432.134.801,43, entre agosto de 2017 a dezembro de 2019, foram revendidas/repasadas, diretamente a 3 empresas (ANEXO E), confirmadas por AXA como sendo seus três principais clientes (ANEXO C), dentre elas, FERA.

CPF/CNPJ do Participante	Nome do Participante	Valor dos Itens (Trib+Isentos+Outros) SOMA
COD ADQUIR	NOME ADQUIR	CIF REAL IMP
		7.781.685,88
		366.230.578,21
69.209.575/0003-87	FERA LUBRIFICANTES LTDA	58.122.537,34
		432.134.801,43

ANEXO E

5.1 Relacionar o nome dos 3 (três) maiores clientes (e

FERA LUBRIFICANTES

Nome: Jaqueline Cunha

Telefone: (21) 3993-8252

E-mail: comercial@76oil.com.br

[REDACTED]

[REDACTED]

ANEXO C

18. Com o auxílio dos sistemas Receitanet BX e DW Aduaneiro, foram recuperadas as NF-e emitidas pela empresa e as Declarações de Importação registradas no período de 08/2017 a 12/2019, período objeto desta fiscalização.

19. Na análise desse cruzamento, que relaciona a DI com a respectiva Nota Fiscal de entrada e de saída, foi possível confirmar, para praticamente todas as DI em que a fiscalizada declara operar em nome próprio, **a revenda da integralidade das mercadorias importadas ao amparo de uma DI para um mesmo destinatário, bem como o diminuto intervalo de tempo entre o desembaraço aduaneiro da mercadoria e a emissão da NF-e de Saída para essa mesma mercadoria**, indicando uma prévia definição do destinatário final da mercadoria antes mesmo de sua nacionalização.

20. Para melhor visualização de que as mercadorias importadas nessas DI já tinham destinatários predeterminados ao serem desembaraçadas, os dados acima foram tabulados na Planilha de Interposição (ANEXO E), que contém o número das DI, a data de registro e desembaraço, a discriminação e quantidades dos itens importados, os números das notas fiscais de entrada e de venda da mercadoria emitidas por AXA com a totalidade dos itens importados em cada DI, as datas de emissão dessas notas fiscais e o destinatário das notas fiscais.

21. AXA também apresenta planilhas detalhadas (ANEXOS F.1 e F.2) consolidando suas operações de importação diretas a partir dos lançamentos do Livro Diário, onde também podem ser cotejadas as notas fiscais de entrada, saída e as datas de emissão, assim como o fechamento de câmbio.

22. A análise dessas operações sob os aspectos quantitativos e temporais comprovam que as mesmas são para revenda a cliente predeterminado.

23. Sob o primeiro aspecto, não seria razoável crer que a AXA encontra no mercado interno, por mero acaso e coincidência, uma só empresa interessada em toda a carga desembaraçada. Não há como crer que o destinatário já não soubesse da importação dessa mercadoria antes de sua chegada. Além disso, essa prática é observada não para uma ou duas operações, mas para praticamente todas as DI em que se verifica a integralidade das mercadorias é repassada a um único destinatário.

24. Ou seja, os elementos probatórios oferecidos pela fiscalizada só permitem crer que já havia um cliente predeterminado para o produto importado.

25. O aspecto temporal das operações é comprovador da irregularidade. Por exemplo, a data de registro da DI 19/22842879 é 10/12/2019. A nota fiscal de venda nº 277 foi emitida em 12/12/2019, mesmo dia que a emissão da nota fiscal de entrada nº 273. No campo fático, seria completamente inexequível desembaraçar, emitir nota de entrada e vender tudo em dois dias, a menos que o destinatário final das mercadorias já fosse conhecido.

26. Se a AXA estivesse operando a partir de desígnio e por conta e risco próprio, normalmente haveria um lapso temporal maior entre a importação e a revenda dos bens, dado que a tarefa de achar um comprador para o mesmo normalmente toma algum tempo.

27. Analisando por um outro viés, é difícil crer, para as operações de importação objeto desta fiscalização, segundo as condições até aqui destacadas (quantidade e tempo para revenda), que a AXA efetuaría tal importação caso não houvesse interesse de um adquirente predeterminado.

28. Observa-se que em regra, a operação de venda de toda a mercadoria importada ocorre em data muito próxima ao registro.

29. É impossível supor que em períodos tão curtos a empresa receberia a mercadoria do exterior, daria entrada no seu estoque, ofertaria no mercado e venderia em lotes exatos.

30. Considerando, portanto, os aspectos quantitativo e temporal, conclui-se que as mercadorias importadas por AXA nas operações aqui fiscalizadas tinham destinação certa ao serem desembaraçadas, da mesma forma que a maioria de suas operações realizadas por conta e ordem, conforme ilustrado à folha 29, e informado por AXA (ANEXO C).

"Para o subitem 3.6... No particular, convém pontuar que no período fiscalizado a maior parte das operações de importação foram efetuadas na modalidade "conta e ordem..."

31. AXA não é a real adquirente das mercadorias importadas em nome próprio, mas simples importadora ostensiva, que age prestando serviço de intermediação para clientes prévios, as empresas destinatárias das notas fiscais de venda, verdadeiras compradoras das mercadorias importadas, dentre elas FERA.

32. Relembre-se que a falta de indicação do encomendante ou adquirente na DI (segundo análise das DI, não há destaque por se tratarem de operação direta) é motivo suficiente para caracterizar a situação de ocultação do sujeito passivo ou de responsável pela operação.

33. Acrescente-se ainda que, em quase a totalidade das notas fiscais de saída, no campo "informações complementares", constante da coluna "Observações" da Planilha de Informações Complementares das Notas Fiscais de Entrada e Saída (ANEXO H), onde foram tabuladas essas informações por nota fiscal, há alguma referência às importações realizadas segundo o número das DI.

34. A título de exemplo, para as mesmas operações supracitadas, segundo a coluna "Observações" do recorte da Planilha de Informações Complementares das Notas Fiscais de Entrada e Saída (ANEXO H), transcrito logo abaixo, para a nota fiscal de saída nº 277,

observe-se que há referência à DI, 19/2284287-9 reforçando a predeterminação dos destinatários da importação, reais adquirentes das mercadorias.

Entrada/Saída	Número de Nota	Nome do Contribuinte	Nome do Participante	Observações	Número da DI	Descrição de Mercadoria/Entrada	Descrição de Natureza de Operação	Quantidade	Valor dos Itens
	TIPO DI	NOME EMP/IMPOR	NOME ADQUIR	INFORMAÇÃO COMPLEMENTAR DI	NUM DI		APLIC MERC	QTD COMEN	CF REAL IMP
				AX SOLUTIO COMERCIO INTERNACIONAL. E-MAIL: AZSOLUTIO@AZSOLUTIO.COM.BR - TEL.: (013) 3213-8800. DESPACHANTES ADUANEIROS-ANDRE BARBOSA DOS SANTOS - REG: 80.06.430-CPF: 304.879.238-4/ANDRE JORGE REA PRADO - REG: 80.03.814-CPF: 134.084.978-00 CLAYTON					
DIV	Consumo	AXA OIL PETROLEO	AXA OIL PETROLEO LTD	INFORMAÇÕES DO CONTRIBUENTE: MERCADORIA ESTRANGEIRA NACIONALIZADA. TODAS IMPORTAÇÕES DEBEM CONFORME DEPOSITO NO ATO DECLARATÓRIO N. 063/2019. IP INUNE CONFORME DECRETO 7212/2010, TÍTULO IV, ART. 18, INCISO V, MM 2258.2019 - DI 19/2284287-9 DE 10/12/2019 - LI 194126299-0 DE 05/12/2019 - TAXA IUSTIS - 4.1503 - NAVIO STENA POLARIS - BL 1. PRODUTO SUJEITO AO PIS RS 945.536,22 - COFINS RS 4.362.816,78 - MULTA RS 2.500,00 - SISCOMEX RS 214,50.	1922842879		Revende	15'02	32.147.130,06
ENTRADA	273	AXA OIL PETROLEO	MISTUS ENERGY LTD	INFORMAÇÕES DO CONTRIBUENTE: MERCADORIA ESTRANGEIRA NACIONALIZADA. NÃO INCIDÊNCIA DO ICMIS CONFORME DISPOSIÇÃO CONSTITUCIONAL DA ALÍNEA B, DO INCISO XI DO PARÁGRAFO 2 DO ARTIGO 155 DA CARTA MAGNA. ATO DECLARATÓRIO N. 063/2019 - SEFAZ IP INUNE CONFORME DECRETO 7212/2010, TÍTULO IV, ART. 18, INCISO V, MM 2258.2019 - DI 19/2284287-9 DE 10/12/2019 - LI 194126299-0 DE 05/12/2019 - NAVIO STENA POLARIS - BL 1.	1922842879	DIESEL A S10	COMPRA DE CC	15'02	32.147.130,07
SAÍDA	277	AXA OIL PETROLEO	FERA LUBRIFICANTES LTD	REFERENTE A NF DE NACIONALIZAÇÃO 273 DE 12/12/2019.	<NEN>	DIESEL A S10	CVENDA DE MER	15'02	39.606.000,00

35. Mister registrar que, segundo análise dos esclarecimentos e da documentação disponibilizados por AXA (ANEXO C), verifica-se que a empresa não tem como objetivo a industrialização das mercadorias importadas em nome próprio. A esse respeito, quando intimada a descrever o processo de industrialização das mercadorias importadas em seu estabelecimento, "...informa que a industrialização não se aplica ao seu modelo de negócio."

36. Da mesma forma verifica-se que AXA não possui estrutura operacional para comercializar o produto importado, primeiro pelo número reduzido de funcionários, apenas 6 registros de contratos ativos, segundo Livro de Registro de Empregados (ANEXO I), 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." (ANEXO C).

37. Portanto, a comercialização das mercadorias importadas também não se aplica à atividade principal de AXA, porquanto ela não compra para depois revender (o que caracterizaria ser ela o real adquirente), mas adquire em nome de outros, prestando o serviço de importação, para o qual seus clientes, que são os adquirentes de fato, não estão aptos e/ou não se dispõem a fazer.

38. Parte-se para a análise dos Contratos de Compra e Venda celebrados entre AXA e seus clientes, dentre eles, FERA (ANEXO J). Repare que a mera existência de um

contrato de compra e venda para reger a relação entre a fiscalizada e seus clientes é a maior prova da continuidade da relação e da certeza da destinação das mercadorias importadas. Dessa forma, pode-se identificar a constância, a permanência, na prestação dos serviços entre as partes, ao longo do período fiscalizado.

39. Mister destacar que esses contratos de compra e venda apresentam vigência indeterminada regendo a relação entre a fiscalizada e seus clientes, o que reforça essa relação de continuidade, caracterizando a expectativa de se manter o vínculo indeterminadamente. Dessa forma, não há riscos, mas a garantia da venda, com a aquisição da mercadoria importada por cliente certo e determinado.

40. Os Contratos de Compra e Venda (ANEXO J) apresentados por AXA, que regem sua relação jurídica com os 3 principais clientes, dentre eles, FERA, são idênticos, apresentando os mesmos termos/cláusulas.

41. Lembrando que, no período acobertado **por esses contratos, embora AXA declare operar em nome próprio e em nome de terceiros, os contratos apresentados definem os termos das aquisições feitas pelos clientes, dentre eles, FERA, de forma padronizada, não diferenciando a modalidade da operação de importação** (direta, conta e ordem, encomenda). Isto reforça a tese de que, de fato, AXA atue apenas em nome de terceiros, prestando o serviço de importação.

42. 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 - conta e ordem ou por encomenda.**

43. Mister ressaltar que, conforme esperado, os dados referentes a data, volume ("valor arredondado, 15.102 m3) e preço, constantes dos Pedidos de Compra ("volume exato, 15.101.700 1) apresentados pela fiscalizada (**ANEXOS B.3**), conferem com os constantes das notas fiscais de saída, disponibilizadas pela fiscalizada e relacionados na planilha de interposição (ANEXO E), mais uma vez, confirmando-se a prévia definição do destinatário final da mercadoria antes de sua nacionalização.

44. 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.

45. Tanto é assim que a maioria de suas operações - como informa AXA (ANEXO C) e segundo consolidação à folha 31 - são realizadas na modalidade por conta e ordem de terceiros.

No que se refere às modalidades de suas operações de importação:

"...esclarece a intimada que no período sob ação fiscal - 08/2017 a 12/2019 - suas operações de importação se deram em 3 modalidades: importações realizadas por conta e ordem de terceiros; importações realizadas por encomenda; e importações diretas de produtos para revenda no mercado nacional"

"No particular, convém pontuar que no período fiscalizado a maior parte das operações de importação forma efetuadas na modalidade "conta e ordem"..."

46. **Não se sabe por que motivo as operações de importação objeto desta fiscalização foram declaradas como se tivessem sido efetivadas em nome próprio, sem destaque para o nome do real adquirente.** No entanto, os elementos trazidos aos autos indicam, de modo contrário, que a empresa atua em nome de terceiros, os adquirentes predeterminados, os mesmos constantes das demais operações realizadas por conta e ordem ou encomenda pela fiscalizada.

47. Independente da modalidade de importação realizada em nome de terceiros, seja por encomenda ou por conta e ordem, qualquer uma, para ser empregada na forma da lei, carece de uma série de condições e requisitos que não foram cumpridos pelos intervenientes (importador e encomendante/adquirente), o que, por consequência, os sujeitam, solidariamente, à responsabilidade pelos tributos e pela infração junto ao Fisco.

48. Na importação por conta e ordem, os recursos financeiros necessários para o recolhimento dos tributos incidentes na importação ou para efetuar pagamentos ao fornecedor estrangeiro são fornecidos pelo adquirente (como adiantamento ou acerto de contas), enquanto, na importação por encomenda, os recursos são fornecidos pelo importador contratado.

49. Assim, é importante notar que, caso a importação sob encomenda não seja feita de acordo com as regras definidas pela Receita Federal, **ela é considerada como operação por conta e ordem de terceiros, segundo previsto no § 2º do art. 11 da Lei 11.281/2006**, ou seja, cumprindo ou descumprindo os procedimentos exigidos para as operações por encomenda, todas as imputações de responsabilidade e equiparações continuam válidas para o encomendante.

50. Além de habilitação de todos os intervenientes (encomendante, adquirente e importador), nas operações de importação terceirizadas, é necessário apresentar, à unidade da SRF com jurisdição para fiscalização aduaneira sobre o estabelecimento matriz da encomendante ou adquirente, cópia do contrato firmado entre as empresas (encomendante ou adquirente e importadora), caracterizando a natureza de sua vinculação, a fim de que a contratante e a contratada sejam vinculadas no Siscomex, pelo prazo ou operações previstos no contrato.

51. A fim de promover o despacho aduaneiro das mercadorias importadas, conforme determina o artigo 3º da IN SRF nº 634/06 e o artigo 3º da IN SRF nº 225/02, ao elaborar a declaração de importação (DI), o importador, pessoa jurídica contratada, deve informar que não se trata de uma operação por conta própria, indicando, em campo próprio na ficha "importador" da DI, o número de inscrição do encomendante ou do adquirente no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ).

52. Embora conste registro de habilitação deferido no Siscomex para a FERA (ANEXO L), nenhum dos requisitos foi cumprido. Em pesquisa aos sistemas informatizados da RFB, a RFB não foi informada que seria utilizado um importador por encomenda para realizar essa operação. Ademais, o importador AXA não indicou em campo próprio na DI quem seria o real adquirente. Em suma, a logística operacional confirma a ocultação do real beneficiário, na qual havia um ajuste prévio entre as partes com predeterminação do adquirente.

53. Assim, na operação em que AXA foi apenas intermediadora da operação de importação e o real beneficiário foi a FERA, não foram cumpridos as condições e os requisitos estabelecidos pela legislação para esta modalidade de atuação no comércio exterior.

54. Depois da conclusão dos fatos conforme acima descritos, adentra na questão da penalidade aduaneira aplicada no presente auto de infração, quando descreve que segundo informa a empresa FERA (ANEXO B.1) acerca do destino dado aos produtos adquiridos de AXA, estes foram vendidos aos seus clientes, o que comprova por meio da disponibilização das notas fiscais que refletem as aquisições dos insumos junto à empresa

AXA, assim como as notas fiscais de vendas dos produtos e respectivos relatórios de consolidação (ANEXOS B.4, B.5), conforme transcrito abaixo:

“2. Pois bem. Feito este esclarecimento inicial, o Contribuinte informa que, em relação ao questionamento do Quesito nº 1, vem informar que as mercadorias adquiridas no período de agosto de 2017 a dezembro de 2019 foram vendidas aos seus clientes, conforme pode ser constatado nas notas fiscais de saída anexas à presente manifestação.”

55. E trouxe neste trecho que segundo o parágrafo 3º do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, quando a mercadoria importada, não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, ou seja, impossibilitando a aplicação de pena de perdimento, deverá ser aplicada multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria.

56. Após a citação da base legal para aplicar a penalidade, passa denotar o aspecto sobre a responsabilidade solidária, trazendo a base legal do Decreto-lei nº 37/66, art. 31, inciso I e Lei nº 5.172/66 (CTN), no art. 124, Incisos I e II, e seu parágrafo único, quando afirma que o caso de importação com interposição fraudulenta, tanto o importador oculto como o ostensivo possuem relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador da obrigação principal. Embora a operação seja formalmente registrada em nome da interposta pessoa, a AXA, essa não ocorreria se não fosse impulsionada pelo real interessado, no caso FERA. Portanto, ambos podem ser qualificados como contribuintes dos tributos e penalidades incidentes, exceto quanto à multa por cessão do nome, que é específica do importador ostensivo.

57. Ademais, o mesmo mandamento legal prevê expressamente a responsabilidade solidária pelo pagamento do imposto, ou seja, sem benefício de ordem, para casos de importação por encomenda.

“Decreto-Lei 37/66

“Art. 32 . É responsável pelo imposto. Parágrafo único. É responsável solidário:

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

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

58. E no que tange às penalidades, em operações de comércio exterior, há previsão legal para imputação de responsabilidade solidária por infrações em que a pessoa concorrer para sua prática, juntamente com o contribuinte, bem como para aquela que promover o despacho aduaneiro.

“Decreto-Lei 37/66

Art. 95 - Respondem pela infração

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

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

59. Portanto, além da responsabilidade tributária da empresa ora fiscalizada, FERA, atribui-se responsabilidade solidária a AXA, que concorreu diretamente para ocorrência

dos ilícitos tributários constatados no curso da presente ação fiscal no que tange à multa equivalente (artigo 23, inciso V, §3º do Decreto-Lei nº 1.455/76, com a redação dada pela Lei 10.637/2002), por força do disposto no artigo 95, inciso I e IV do Decreto-Lei 37/66, tendo em vista os fatos narrados no presente relatório.

60. Ao encerrar a peça fiscal complementar ao auto de infração trouxe as conclusões técnicas para motivar, embasar e lavrar o presente crédito fiscal.

61. Nos termos da IN SRF 228/2002, a presente ação logrou comprovar a ocultação do sujeito passivo, identificando os reais beneficiários por meio da logística operacional adotada por AXA em operações de comércio exterior para atender demandas prévias de FERA, sem cumprir os requisitos legais que exigem a indicação daqueles nas DI.

62. No período de agosto de 2017 a dezembro de 2019 AXA, atuou como interveniente em importações por encomendada/conta e ordem, segundo DI registradas em seu nome, sem nelas identificar, segundo determina a Lei 11.281/2006, art. 11, §§ 1º e 2º; e a IN RFB 634/2006, art. 3º, ocultando dos controles aduaneiro e tributário, os destinatários predeterminados, dentre eles, FERA.

63. Restou configurada a ocultação dos verdadeiros responsáveis pelas operações, ante a descaracterização da condição de real adquirente, pela comprovação da existência de destinatários predeterminados, nos termos do art. 11, inc. II, da IN SRF 228/2002, segundo a logística operacional e análise de documentos apresentados a esta fiscalização.

64. Para FERA atuar legalmente, adquirindo de um importador por encomenda ou por conta e ordem mercadorias de procedência estrangeira para comercialização,

deveriam ter sido atendidas todas as regras para as importações previstas na IN SRF nº 225/2002 ou na IN SRF 634/2006. E não foram.

65. A infração, foi punida com aplicação de multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, em virtude de ter sido consumida em processo produtivo da fiscalizada. (Decreto-lei nº 1.455/1976, no seu art. 23, inciso V, parágrafo 3º).

66. Em consonância com o Decreto-Lei 37/66, respondem por essa infração o encomendante/adquirente da mercadoria, FERA, conjuntamente com a interposta pessoa, AXA, que concorreu para a prática de ocultação do real beneficiário.

67. Dessa forma, ficou autuada a empresa FERA LUBRIFICANTES LTDA. (FERA), CNPJ: 69.209.575/0003-87, com a lavratura do Auto de Infração, do qual o presente relatório é parte integrante, formalizado no e-Processo nº 15444.720.025.2021-14:

B – Impugnação empresa FERA.

Cientificado do lançamento em 10/03/2021 (fl. 7233), a contribuinte FERA LUBRIFICANTES LTDA. apresenta, em 08/04/2021, a impugnação de fls. 7241/7259, em que alega que as suas argumentações contra o auto de infração e seu relatório fiscal que não pode prosperar, posto que o simples enquadramento da Impugnante como adquirente ou encomendante não é suficiente à caracterização do tipo infracional, especialmente pela ausência de imputação de dolo, bem como na premissa de que a AXA tenha ocultado alguém, este por diversas razões não é a Impugnante, onde em breve síntese de alguns trechos trouxe: I - **Quanto a não comprovação de dolo para caracterização de fraude ou simulação por ser incabível a alegação de interposição fraudulenta na situação fática.**

1. Ao que se infere do relato da autuação fiscal, restaria supostamente comprovado que a AXA atuou como o terceiro interposto e a Impugnante seria o sujeito oculto da operação.

2. Todavia, este entendimento é redondamente desarrazoado, pois a Impugnante apenas procedeu uma aquisição interna junto a empresa AXA visto que a Impugnante não teve qualquer relação com as operações de importação (que pudesse restar caracterizada a modalidade conta e ordem ou a encomenda).

3. 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 Impugnante **jamais agiu com o emprego de fraude ou simulação**.

4. Assim, insustentável por todas as vias a alegação constante no relato fiscal de fl. 28 em sentido de que:

"... a falta de indicação do encomendante ou adquirente na DI (segundo análise das DI, não há destaque por se tratarem de operação direta) é motivo suficiente para caracterizar a situação de ocultação do sujeito passivo ou de responsável pela operação".

5. Tal conclusão é evidentemente equivocada. Como visto, **é necessário a comprovação do dolo mediante a prática de fraude ou simulação pela administração Fazendária**. Vejamos, neste sentido, alguns posicionamentos recentes deste CARF:

"INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA POR ENCOMENDA. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE NA IMPORTAÇÃO.

Não restou comprovado que as importações analisadas se deram na modalidade por encomenda com ocultação dolosa do real interessado, não sendo corretamente aplicada a multa por conversão da pena de perdimento prescrita no Decreto-Lei nº 1.455/1976, artigo 23, V e §§1 e 3º. (Acórdão 3302-006.907- PTA nº 10909.720905/2013-52 - Sessão de Julgamento: 21/05/2019)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO (II) Data do fato gerador: 14/03/2014 INFRAÇÃO DE OCULTAÇÃO MEDIANTE FRAUDE OU SIMULAÇÃO, INCLUSIVE A INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. ARTIGO 23 DO DECRETO LEI Nº 1455/76. NÃO CARACTERIZAÇÃO. CARÊNCIA PROBATÓRIA. O tipo infracional previsto no artigo 23 do Decreto Lei nº 1455/76 não é a mera ocultação do sujeito passivo nas operações de comércio exterior, mas a ocultação realizada "mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros", de modo que, para a caracterização da infração, deve ser identificado o dolo e a infração deve ser grave em substância e não uma infração meramente formal.(Processo nº 15165.720343/2016-54 (Recurso Voluntário Acórdão nº 3201-005.473 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária Sessão de 19 de junho de 2019).

OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE DE MERCADORIA IMPORTADA INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. AUSÊNCIA DE PROVA. MULTA POR CESSÃO DE NOME. DESCABIMENTO. É descabida a aplicação da multa prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, quando não comprovada a fraude ou simulação negocial, na realização de operações de importação, tendente à ocultação dos reais adquirentes das mercadorias, não se configurando a necessária interposição fraudulenta quando os intervenientes estão respaldados em contratos comerciais válidos, possuem capacidade econômico-financeira e operacional para realização das operações e não restou demonstrada qualquer irregularidade na sua execução, não servindo de prova meras conjecturas fundadas em relações societárias e

direitos de exclusividade. (Acórdão 3302-006.011 - PTA nº 10074.720584/2015-18 - Sessão de Julgamento: 27/09/2018)

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. ÔNUS PROBATÓRIO. OCULTAÇÃO COMPROVADA. Nas autuações referentes a ocultação comprovada (que não estão baseadas na presunção estabelecida no §2º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455-76), o ônus probatório da ocorrência da fraude ou simulação, inclusive interposição fraudulenta de terceiros, é do fisco. (Acórdão nº 3401-006.746 - PTA nº 10074.720242/2016-89 -Sessão de Julgamento: 20/08/2019)"

6. Em suma, a jurisprudência administrativa assim impõe: **se a interposição do terceiro não for fraudulenta, o tipo não restará caracterizado.**

7. Logo, a caracterização da interposição fraudulenta depende do *animus* do sujeito passivo. Assim, 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.

8. Uma vez mais: 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.

9. Neste sentido, uma vez mais, imperioso socorrer à jurisprudência do CARF:

"INFRAÇÃO DE OCULTAÇÃO MEDIANTE FRAUDE OU SIMULAÇÃO, INCLUSIVE A INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. ARTIGO 23 DO DECRETO LEI N º 1455/76. DEMONSTRAÇÃO. CARÊNCIA PROBATÓRIA. Na hipótese de "interposição fraudulenta comprovada", o ônus probatório da ocorrência de "ocultação mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros" é do Fisco, que deve levantar um conjunto de elementos de prova que demonstrem que as condutas imputadas aos intervenientes das operações de comércio exterior se enquadram no tipo infracional. Na hipótese de "interposição fraudulenta presumida", exige-se, para aplicação da presunção, que se demonstre, no mínimo, que o contribuinte não logrou êxito em comprovar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados para a realização da importação. (Acórdão nº 3401005.157 - PTA nº 10314.005794/200883 -Julgamento em 23 de julho de 2018)"

10. Posto isso, é evidente que, a ausência de elementos no relatório da fiscalização anexo ao auto de infração que demonstrem o dolo para fins de fraude ou simulação, remete a nulidade da cobrança, independentemente da conclusão à correção do reenquadramento das operações autuadas como importações indiretas (o que também não foi feito...).

11. Nesse particular, a autoridade aduaneira apenas menciona que o reenquadramento da operação, de importação direta para indireta, seria suficiente para a ocorrência da infração em tela...

12. Ficaria evidente que é insubsistente a acusação de que "restou configurada a ocultação dos verdadeiros responsáveis pelas operações, ante a descaracterização da condição de real adquirente, pela comprovação da existência de destinatários predeterminados, nos termos do art. 11, inc. 11, da IN SRF 228/2002, segundo a logística operacional e análise de documentos apresentados a esta fiscalização.

13. Portanto, o Auto de Infração incorreu em erro de premissa, presunção descabida de fatos e notório desconhecimento dos trâmites de importação dos produtos específicos.

II - Das presunções aplicadas pelo agente aduaneiro - conclusão equivocada acerca da ocultação do real adquirente.

II 1) Venda da mercadoria à impugnante de forma reiterada e em diminuto intervalo de tempo.

14. A autuação fiscal vale-se de mera presunção para desnaturar a aquisição interna pela Impugnante de mercadorias importadas e nacionalizadas pela AXA.

15. A fim de subsidiar sua errônea conclusão, o agente autuante vale-se de premissas rasas como (i) a venda da mercadoria logo após o desembarço aduaneiro e (ii) a existência de um mesmo cliente (Impugnante) para toda a carga.

16. Veja-se, pois, o completo desconhecimento da administração aduaneira no que se refere às questões operacionais e de mercado intrínsecas ao negócio de distribuição de combustíveis da Impugnante.

17. É de conhecimento comum que existe imposição regulatória para o manejo deste tipo de mercadoria específica. Assim, quando a Impugnante adquire seus produtos, na maioria das vezes instrumentaliza o negócio com os mesmos fornecedores

internacionais ou nacionais, como foi o caso da aquisição interna junto a AXA. E não há nenhuma regra em nosso ordenamento jurídico que impeça a Impugnante de efetivar a compra do produto importado, após sua nacionalização, com o mesmo fornecedor.

18. Pelo contrário, a própria COSIT, em resposta à consulta - Solução de Consulta 256/2019 - com efeitos vinculantes, frise-se - esclarece que o importador direto está livre para negociar seus produtos mesmo antes do desembarço aduaneiro ou do registro da declaração de importação.

"Conforme se lê nas informações prestadas pela consulente, a referida operação será realizada com recursos próprios e não haverá contrato de importação por encomenda firmado com seus concessionários, já que estes apenas tomarão conhecimento dos veículos automotores que serão importados após o efetivo embarque no exterior, momento a partir do qual poderão manifestar interesse pelos referidos bens."

19. Ao concluir que uma operação de importação por conta própria é fraudulenta unicamente por existir um comprador definido no momento do desembarço 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.

20. Neste sentido, é salutar transcrever excerto do artigo de Rogério Carneiro, sobre o tema, figura do encomendante é uma quimera para aduana brasileira, disponível em <https://www.conjur.com.br/2013-out-15/figura-encomendante-quimera-aduana-brasileira#author>, com seu acesso em 28.07.20.

"Existe um abismo entre uma operação fraudulenta, ou seja, aquela realizada com o intuito de esconder o real interessado da importação, e aquela em que o importador por conta própria opta por importar os produtos já tendo um pedido de compra."

O pedido de compra (realizado antes mesmo do embarque da mercadoria) é bem diferente de uma efetiva solicitação de importação, seja por encomenda ou seja por conta e ordem

de terceiros. Pensar ao contrário significa admitir que qualquer empresa que fosse adquirir um produto que sabidamente não é fabricado no Brasil, deveria antes checar o estoque da fornecedora. Do contrário, estaria praticando uma fraude, posto que forçosamente deveria figurar como importadora por encomenda.

A pergunta a ser respondida para se verificar se há interposição fraudulenta ou não é: quem foi o responsável pela fase comercial, financeira, logística de transporte, desembaraço, pagamento de tributos, garantia, reposição de peças, troca e qualidade do produto, arcando com a contabilização e revenda das mercadorias nacionalizadas?

Se as respostas para essas perguntas apontarem para a empresa importadora, inexistirá qualquer interposição fraudulenta de terceiros motivada pelo único fato da importadora ter um comprador pré-definido."

21. Assim, como comprova todo arcabouço documental acostado à época da fiscalização, a Impugnante pontua que as importações ora questionadas foram realizadas na modalidade direta pela AXA, sendo de seu interesse encontrar os potenciais interessados na carga, o risco do negócio estava integralmente com esta (ou, se estavam com um terceiro, este terceiro não é a Impugnante).

22. No presente caso, portanto, sendo a negociação, os riscos, valores pactuados, etc., de responsabilidade ÚNICA e EXCLUSIVA da empresa AXA, não possuindo a Impugnante qualquer ingerência da operação de importação visto que APENAS adquiriu tais mercadorias em âmbito interno após sua nacionalização, está evidente que se trata de importação direta.

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

24. Ademais, considerando o período despendido do traslado da mercadoria- geralmente feito por navios - para o nosso país, não é desautorizado pela legislação de regência da operação que, neste íterim, a Impugnante sinalize o interesse na carga e acordar o preço pago junto à AXA.

25. 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 à Impugnante.

26. Isto porque o marco temporal do desembaraço aduaneiro é totalmente irrelevante (o que é corroborado pela própria COSIT, com efeitos vinculantes). 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.

27. Oportuno, pois, pontuar que no caso objeto da manifestação da COSIT, a empresa importadora oferecia os bens importados a seus clientes após o embarque destes bens no exterior, ou seja, enquanto eles estavam sendo transportados para o Brasil. Diante dessa situação, a COSIT confirmou que tal circunstância não é suficiente para caracterizar a realização de importação indireta.

28. Assim, o alegado diminuto intervalo de tempo entre o desembaraço aduaneiro e a emissão da nota fiscal de saída é circunstância absolutamente irrelevante para enquadrar a operação como importação indireta.

29. Logo, a questão temporal, portanto, é um dos elementos que devem ser analisados pela fiscalização, mas não é, por si só, suficiente para a caracterização do tipo "importação indireta". Mas, ainda que fosse, jamais se poderia usar como marco temporal a data do desembaraço aduaneiro como adotado pela autoridade aduaneira.

II 2) do contrato firmado pela impugnante e a AXA - da impropriedade da conclusão de ocultação do real adquirente.

30. A Autuação Aduaneira vale-se de outra presunção para desnaturar a operação de importação na modalidade direta efetuada pela AXA com posterior revenda interna para a Impugnante.

31. De forma discricionária e subjetiva, o agente autuante analisa o instrumento contratual firmado pela Impugnante e a AXA com o fito de atestar a suposta ocultação do real adquirente e, assim, desnaturar a operação de importação na modalidade direta.

32. Para tanto, argumenta que o contrato é padronizado e sua essência reflete uma constância e destinação prévia da relação da AXA com a Impugnante, revelando a natureza da operação de importação em nome de terceiros.

33. No entanto, tais alegações não passam de mera presunção da Administração Fazendária.

34. Como já dito anteriormente, a Impugnante atua no ramo de distribuição de combustíveis, mercado notoriamente regulado e controlado.

35. Desta feita, foi firmado pela AXA e a Impugnante um instrumento contratual visando trazer celeridade e segurança nas suas relações comerciais.

36. Sob qualquer trecho que se analise, em nenhuma cláusula contratual há o condicionamento da importação da mercadoria pela AXA com a respectiva aquisição dos respectivos insumos pela Impugnante. Pelo contrário, a importação das mercadorias esteve totalmente desvinculada do pagamento de qualquer valor pela Impugnante podendo ser praticada independentemente de sua aquisição.

37. A existência de um contrato prévio para aquisição pela Impugnante da mercadoria importada já em solo brasileiro (aquisição interna), configura apenas garantia do compromisso das partes visando otimizar as negociações, cabendo então só definir o produto e forma de pagamento.

38. Da análise dos contratos, é cristalina a constatação de que se tratam de operações de compra e venda e que não há previsão, por exemplo, de cláusula que estabeleça condição de pagamento pela mercadoria a partir da operação de importação ou, no caso, que se condicione a importação ao pagamento prévio para aquisição da mercadoria no mercado interno.

39. Além disso, não há também vinculação temporal pelo pagamento das mercadorias com as operações de importação tampouco a previsão de exclusividade de comercialização das mercadorias importadas e muito menos a sujeição da Impugnante

para arcar com o pagamento de eventuais variações cambiais a que está sujeita a Importadora na efetiva operação mercantil internacional.

40. Assim, os instrumentos contratuais nada mais são do que o exercício da liberdade contratual assegurada pelo ordenamento jurídico brasileiro no âmbito da atividade empresarial.

41. Neste sentido, a liberdade de contratar incutida no art. 421, Código Civil, é de suma importância para análise dos instrumentos contratuais firmados pelos particulares.

42. Assim, não se deve admitir por parte do agente fiscal uma interpretação extensiva e arbitrária quanto ao teor dos contratos que guarnecem as operações realizadas pela Impugnante haja vista que os instrumentos legais não evidenciam qualquer ilegalidade.

43. Não é lícito à autoridade lançadora dispor discricionária ou unilateralmente sobre os elementos constitutivos e estruturais da obrigação tributária, eis que, em prestígio ao princípio da legalidade, somente a lei há de defini-los e valorá-los, de modo que o crédito tributário dela decorrente seja determinado exclusivamente por imposição de

ordem legal e não pelo critério interpretativo subjetivo da autoridade administrativa. Veja nesse sentido o entendimento do CARF:

"(...) a Lei Complementar somente autoriza a desconsideração, desde que observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária (art. 116, § único do CTN). Assim o contrato só se transmuda em forma dissimulada quando ocorrer violação da própria lei e da regulamentação que o rege, donde decorre que a descaracterização do contrato só pode ocorrer quando fique devidamente evidenciada uma das situações previstas em lei, sendo que fora desse alcance legislativo, impossível ao Fisco tratar um determinado contrato privado como outro de natureza diversa, para fins tributários. (Acórdão 3402-001.908 - PTA nº 19515.001904/2004-12 -Sessão de Julgamento: 26/09/2012)

44. Assim, restaria insubsistente também neste aspecto a presunção de existência de um real adquirente na operação de importação direta, sendo demonstrado a equivocada conclusão do agente aduaneiro.

II 3) Do cerceamento de defesa - ausência de qualificação da operação - nulidade da autuação fiscal.

45. A autuação fiscal não logrou êxito em determinar a motivação da Impugnante para, supostamente, fraudar ou simular a operação de importação em análise, posto que não há elementos capazes de subsidiar a alegação da Fiscalização de que houve tentativa de fraudar o Fisco.

46. No mais, é mister pontuar que em todo seu relatório da autuação fiscal não há qualquer conclusão acerca da reclassificação da importação direta para indireta, isto é, se esta última seria por encomenda ou conta e ordem.

47. Assim, a presente autuação fiscal é eivada de nulidade por mitigar a defesa do contribuinte, notadamente porquê, até o momento, não sabe em que modalidade de importação indireta sua operação foi remanejada.

48. Neste sentido, veja-se a jurisprudência da Câmara Superior do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais "CARF" em sentido de que, na hipótese de a autuação fiscal, caso não constem todas as informações necessárias para plena compreensão dos fundamentos, o lançamento fiscal deve ser considerado nulo. Confira-se:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS. Período de apuração: 01/03/1998 a 01/11/2004 LANÇAMENTO. NULIDADE. AUSÊNCIA DA DEMONSTRAÇÃO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. Quando a fiscalização deixa de consignar no relatório fiscal, juntamente com os seus anexos, todas as informações de fato e de direito necessários à plena compreensão dos fundamentos do lançamento, bem como aptas a demonstrar de forma clara e precisa a ocorrência do fato gerador das contribuições lançadas, deve ser acatado o pedido para o reconhecimento da insubsistência do lançamento fiscal. Na hipótese dos autos restou consignado vício formal." (PTA nº 10580.004488/2007-07, Acórdão nº 9202-007.302, data de julgamento: 24.10.2018) [grifou-se]

49. Assim, diante dos elementos ora pontuados e pela ausência de identificação da motivação de transmutar uma suposta operação de importação indireta em direta

para posterior venda interna à Impugnante, não há dúvidas que houve erro por parte do agente fiscal em classificar a operação como uma importação indireta.

II 4) Da presunção de ocultação do real adquirente por suposta ausência de capacidade financeira e operacional da AXA.

50. Por fim, importante salientar que, caso V. Sas. entendam que a AXA, declarada como importadora direta, não possuía capacidade financeira e/ou operacional para realizar as operações em questão, o fato é que a Impugnante não é o sujeito oculto que se quer encontrar.

51. Sabe-se que, nos casos de não identificação daquele que figura como oculto, a autoridade aduaneira pode, ainda assim, aplicar a pena de perdimento pela caracterização da infração na forma presumida.

52. Neste particular, a Impugnante não tem condições de defender - e mesmo de saber - se a AXA, sua fornecedora, estava servindo de interposto para alguma outra empresa.

53. Se houver a consideração pelas provas juntadas aos autos, que a AXA não tinha capacidade de realizar as operações que declarou, o fato é que a Impugnante não tem nada a ver com isso.

54. A Impugnante apenas adquiriu mercadorias dentro do território nacional, de modo que seu fornecedor é "laranja" de alguém, este alguém não é a Impugnante.

55. Dessa forma a autoridade autuante identificou o sujeito oculto errado, de modo que, de duas uma: ou o auto de infração deve ser cancelado, por absoluto equívoco na caracterização da interposição fraudulenta comprovada, ou deverá ser modificado para, na ausência de identificação do real sujeito passivo, aplicar a pena pela interposição presumida, com exclusão da Impugnante do polo passivo do lançamento.

III - Quanto ao pedido

56. Requereu pela procedência da presente Impugnação para que seja decretada a total improcedência do auto de infração por vício decorrente da incongruência e ausência de informações necessárias à plena compreensão dos fundamentos da exigência fiscal, vez que em relação às operações objeto do presente auto de infração a impugnante atuou em plena observância das regras para aquisição de produtos no mercado nacional.

57. Subsidiariamente, requer a exclusão da Impugnante do polo passivo da autuação, por não ser o sujeito oculto das referida operações, caso se mantenha a premissa de ser a AXA um terceiro interposto.

C – Empresa AXA.

Apresenta-se agora empresa AXA Oil Petróleo S.A., (AXA) cientificada do lançamento em 11/03/2021 (fl. 7.234), tratada pelo fisco aduaneiro como responsável solidária pelo auto de infração em tela e traz a lide em 09/04/2021, a sua impugnação de fls. 7.263/7.298, onde abaixo retrata-se excertos com as suas narrativas contrárias à manutenção do crédito fiscal e tal imputação.

1. Administração Fazendária concluiu, no presente caso, que nas referidas Declarações de Importação a Impugnante teria ocultado os verdadeiros responsáveis pelas operações, ante à descaracterização da condição de real adquirente, pela comprovação da existência de destinatários predeterminados, nos termos do art. 11, Inc. II, da IN SRF 228/2002, segundo a logística operacional e análise de documentos apresentados a esta fiscalização.

2. Contudo, não assiste razão à Administração Fazendária na presente imputação de responsabilidade solidária, em razão da nítida nulidade decorrente da instauração de Procedimento Especial de Fiscalização sem a comprovação pretérita de indício de irregularidade, assim como tendo em vista que a Impugnante realizou operações de importação regulares com recursos próprios, assumindo riscos típicos de uma importação direta, e dentro dos seus limites operacional e financeiro, somando-se o fato de ter realizado inúmeras importações indiretas no período objeto desta autuação.

3. A Impugnante informa que obteve Parecer Jurídico (Doc. 01) sobre o caso em debate com o Professor Carlos Eduardo de Arruda Navarro, Mestre em Direito Tributário pela FGV, professor de Direito Aduaneiro da mesma Instituição e advogado com notório conhecimento sobre direito aduaneiro, onde em suas conclusões entendeu por fim que:

"da análise do PAF em questão, não estou convencido da existência de tal infração. Isso porque não restou comprovada, pela autoridade autuante a fraude na ação dos clientes da Consulente (com ou sem envolvimento desta). Como se não bastasse a ausência de imputação objetiva de condutas fraudulentas aos clientes da Consulente, é importante destacar que, no presente caso fático não estou sequer convencido de que as operações deveriam ter sido declaradas como importações indiretas.

Ou seja, se, em virtude de posicionamentos jurisprudenciais, o fato de uma importação indireta ter sido declarada como direta vir a ser suficiente para a caracterização da interposição fraudulenta, tenho dúvidas razoáveis se, no presente caso, há elementos suficientes para se afirmar que a Consulente realizou importação indireta. Pelo contrário, em meu sentir, os elementos trazidos no referido PAF são suficientes para, no máximo, iniciar uma investigação acerca da suposta prática da referida infração, nos termos do disposto na Instrução Normativa SRF 228/2002."

4. Logo, em consonância com as razões do Parecer Jurídico acostado a esta Impugnação, não pairam dúvidas de que a presente imputação de responsabilização solidária não pode prosperar. Isto porque, há evidente nulidade decorrente da instauração de Procedimento Especial de Controle Aduaneiro "PECA" sem a comprovação pretérita de indício de irregularidade, bem como pela inocorrência da interposição fraudulenta na situação fática. É o que se passa a demonstrar.

I - Da preliminar - da nulidade de instauração do "procedimento especial" nos termos da in RFB nº 228/02 - cerceamento de defesa da impugnante.

1. Em análise ao teor do Relatório de Fiscalização que lastreia a autuação de imputação de responsabilidade solidária ora combatida, nota-se diversos excertos em que a Administração Fazendária pontua que a fiscalização foi efetuada com supedâneo nos

termos da Instrução Normativa RFB nº 228/2002 — atualmente revogada pela Instrução Normativa RFB nº 1986/2020.

"Comprovada a interposição fraudulenta, foi emitido o Mandado de Procedimento Fiscal nº 0719500-2020-00327-8 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 08/2017 a 12/2019.

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.

(...)

Conforme citado anteriormente, durante o procedimento especial de fiscalização pautado na IN SRF nº 228/02 uma das apurações é exatamente verificar se a fiscalizada é a real adquirente das mercadorias importadas, visando afastar a interposição fraudulenta, ou seja, situação na qual a fiscalizada esteja atuando como importador ostensivo em operações de importação por conta e ordem ou por encomenda sem declarar tal situação. " [grifos nossos]

2. O disciplinamento da IN RFB nº 228/02, em seu art. 3º, estabelece o seguinte:

"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."

3. 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.

4. 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.

5. Destarte, este Procedimento "Especial" com supedâneo na IN 228/2002 é medida excepcional que possui rito próprio a ser observado. Isto não ocorreu no presente caso.

6. No entanto, ao que se observa, o início da ação fiscal lastreada no TDPF nº 0719500.2020.00326, possui vícios formais, assim sintetizados:

- Vício formal nº 1: ausência de Procedimento de Fiscalização Comum anterior à instauração do Procedimento Especial. No particular, este Termo foi o primeiro cientificado pela Impugnante e já havia menção acerca das disposições da IN 228/2002;

Vício formal nº 2: ausência de indicação da irregularidade passível de instauração do Procedimento Especial de Fiscalização.

7. Repise-se: O Procedimento previsto na IN RFB nº 228/02 tem cunho especial, isto é, aquele que foge do normal ou usual, razão pela qual deve ser instaurado quando existirem indícios de irregularidade que remetam à interposição fraudulenta de pessoas em operações de comércio exterior.

8. A fim de que não parem dúvidas, o art. 3º da IN RFB nº 228/02 impõe que "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)".

9. Em leitura atenta deste disposto normativo (art. 3º da IN RFB nº 228/02), é cristalina a necessidade de um procedimento de fiscalização comum anterior à instauração do procedimento especial e, como indica em sua parte final, deverá ser iniciado "mediante termo de início, com ciência da pessoa fiscalizada, contendo as possíveis irregularidades que motivaram a instauração".

10. São justamente esses 2 (dois) vícios apontados pela Impugnante

(i) ausência de Procedimento de Fiscalização Comum anterior à instauração do Procedimento Especial e (ii) ausência de indicação da irregularidade passível de instauração do Procedimento Especial — que tornam nulo todo o Procedimento instaurado pela Administração Fazendária, consonante a jurisprudência pacífica dos Tribunais pátrios.

11. No particular, a jurisprudência indica que não basta a simples suspeita da autoridade fiscal para instaurar o Procedimento Especial de Fiscalização. É indispensável a presença de indícios robustos e concretos para se admitir as sanções previstas na IN nº 228/02. Cofira-se:

"TRIBUTÁRIO-AGRAVO DE INSTRUMENTO-LIBERAÇÃO DE MERCADORIAS-PRESTAÇÃO DE GARANTIA PARA O DESEMBARAÇO ADUANEIRO - PROCEDIMENTO ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO-IN 228/2002 - 1. Não se mostra razoável a aplicação da IN nº 228/02, haja vista a necessidade da presença de indícios robustos e concretos, não bastando a simples suspeita da autoridade fiscal, para se admitir a restrição da atividade econômica da empresa, pela retenção de mercadoria necessária ao seu funcionamento. 2. A capacidade econômica da importadora não se fulera apenas no valor declarado do seu capital social e o procedimento administrativo existe exatamente para que fique comprovada a sua situação financeira, o que demanda, obviamente, maiores esforços do que os aqui coligidos. (TRF-4-Processos 2003.04.01.026070-6 e 2003.04.01.018264-1).

ADMINISTRATIVO. IMPORTAÇÃO. DESPACHO ADUANEIRO. TERMO DE INÍCIO. PROCEDIMENTO ESPECIAL DE CONTROLE ADUANEIRO - PECA. AUSÊNCIA DE REQUISITOS. 1. Não atendidos os requisitos para instauração do Procedimento Especial de Controle Aduaneiro (PECA), posto que o Termo de Início foi expedido sem conter as informações necessárias quanto às possíveis irregularidades que motivavam sua instauração. Ou seja, não apontado claramente fato concreto apto a caracterizar indícios de fraude na importação. 2. Apelação e remessa oficial impróprias. (TRF da 4ª Região, Apelação/Reexame Necessário nº 5001088-26.2012.404.7208/SC. Relator Des. Roger Raupp Rios. Data da decisão 23/09/2013)

EMENTA: MANDADO DE SEGURANÇA. PROCEDIMENTO ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO. IN SRF 228/2002. RETENÇÃO DE MERCADORIAS. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE DE TERCEIROS. A submissão de declaração de importação ao procedimento especial de verificação da origem dos recursos aplicados em operações de comércio exterior e combate à interposição fraudulenta de pessoa, previsto na Instrução Normativa SRF nº 228, de 2002, com a consequente retenção das mercadorias, é admitida quando houver indícios de interposição fraudulenta de terceiros. (TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO AC APELAÇÃO CÍVEL - PROCESSO Nº 5002186-43.2016.404.7002 RELATOR: LUIZ CARLOS CERVI - Data: 14/02/2017).

EMENTA: MANDADO DE SEGURANÇA. DESEMBARAO ADUANEIRO. LIBERAÇÃO DE MERCADORIAS OBJETO DE PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO DE FISCALIZAÇÃO. NÃO COMPROVAÇÃO DE IRREGULARIDADES DA EMPRESA IMPORTADORA. RETENÇÃO DAS MERCADORIAS OU CONDICIONAMENTO DE SUA LIBERAÇÃO À PRESTAÇÃO DE GARANTIA. ILEGALIDADE DO PROCEDIMENTO. (...) 3. Não havendo prova de irregularidade na empresa fiscalizada, não pode a Receita Federal impor limites ao direito à importação quando esta se encontra regular em suas atividades. 4. Denota-se que tal conduta se revela como imposição prematura da pena, tendo em vista que não ter sido demonstrada qualquer irregularidade da empresa, razão pela qual a restrição aplicada pelo Fisco deve ser repudiada. 5. Apelo desprovido. RELATOR(A): DESEMBARGADOR FEDERAL MARCELO SARAIVA (TRF3 - ApCiv - APELAÇÃO CÍVEL - 1242280 / SP - 0014579-25.2004.4.03.6100 - Data: 13/06/2019).

12. Assim, são pujantes os precedentes aplicáveis em sentido de que, em atenção à instauração do Procedimento Especial previsto na IN RFB nº 228/2002, não basta a simples suspeita da autoridade fiscal, é indispensável a presença de indícios robustos e concretos para se admitir sanções que visem restringir a atividade econômica da empresa fiscalizada.

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

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

“ADUANEIRO. APREENSÃO DE MERCADORIA. INSTRUÇÃO NORMATIVA 228/02 DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE SITUAÇÃO QUE AUTORIZAVA A RETENÇÃO DA MERCADORIA. ORDEM CONCEDIDA. (...) 4. Não consta dos autos qualquer documento que comprove o cruzamento de informações a autorizar a retenção da mercadoria e a instauração do procedimento especial. 5. Ausente, também, prova da incapacidade econômico-financeira da impetrante que também não foi intimada para se defender no mencionado procedimento especial conforme exige a própria Instrução Normativa nº 228/02, em seu artigo 4º. 6. Apelação e remessa oficial que se nega provimento. (TRF 3ª Região - Apelação em MS nº 0008835-83.2003.4.03.6100 - Data: 21.03.13).”

15. Por certo, além da necessidade de comprovação prévia do indício de irregularidade para instauração do Procedimento Especial pela Fiscalização, o fundamento deve ser

válido, isto é, deve possuir amparo legal, Veja-se jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 4ª Região que aborda o assunto:

“TRIBUTÁRIO. ADUANEIRO. REEXAME NECESSÁRIO. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTO VÁLIDO A EMBASAR O PROCEDIMENTO ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO. PROSSEGUIMENTO DO DESPACHO DE IMPORTAÇÃO SEM A NECESSIDADE DE CAUÇÃO. A ausência de cadastro prévio do exportador no Programa de Conformidade da RFB. único fundamento utilizado pela autoridade aduaneira para a instauração do procedimento especial de controle aduaneiro, não encontra amparo legal. As normas de execução devem apenas regulamentar os serviços ou procedimentos complementares previstos em instruções normativas. No entanto, a Norma de Execução Coana nº 2/2011 contraria frontalmente a IN RFB nº 1.169/2011, que dispõe a sujeição de mercadorias importadas a procedimento especial de controle aduaneiro somente quando recair suspeita de irregularidade punível com pena de perdimento. (Io Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, Apelação Reexame Necessário nº 5007580-68.2011.404.7208, Relator Des. Maria de Fátima Freitas Labarrère, Data da decisão: 08/06/2012)”.

16. Portanto, o fundamento para instauração do Procedimento Especial de Fiscalização deve possuir amparo legal, sendo essencial que a autoridade aduaneira demonstre os motivos para sua instauração, sob pena de afronta à legalidade e motivação dos atos administrativos.

17. Por tais razões, o Procedimento Especial de Fiscalização instaurado na presente situação fática é nulo de pleno direito.

18. Abaixo, transcreve-se jurisprudência neste pensar, fazendo referência, ainda, acerca da observância do contraditório, ampla defesa e do devido processual em tais situações:

“Antes disso, é fora de dúvida que o contribuinte (in casu, isento) não deverá sofrer qualquer consequência na sua esfera jurídico-patrimonial até que haja conclusão segura acerca da irregularidade da empresa, sendo de repudiar-se qualquer restrição a esta condição. De outra finta, na eventualidade de procedência da imputação de irregularidade jurídica da empresa, a decisão da autoridade fazendária não ostenta efeitos retrooperantes, em homenagem ao direito adquirido e à segurança das relações jurídicas, como, mais uma vez, preceituou o legislador constitucional (art. 5º, XXVI). (Io Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, Agravo de Instrumento nº 2003.04.01.012167-6, Relator: Des. Luiz Carlos de Castro Lugon, Data da Decisão: 17/09/2003).”

19. Isto posto, analisando o teor da Instrução Normativa 228/2002 vis-à-vis a jurisprudência vigente, é eivado de nulidade o presente Procedimento Especial de Fiscalização, notadamente por ter sido instaurado sem a comprovação do eventual indício de irregularidade.

20. Tal prática causou danos irreparáveis à Impugnante, pois impossibilitou sua defesa em momento adequado, porquanto atualmente é alvo de sanções pesadas previstas na Instrução Normativa 228/2002.

II - Da ilegal responsabilização tributária da impugnante em caso de suposta interposição fraudulenta.

21. Em primeiro lugar, é importante consignar que a presente autuação aduaneira visa imputação de responsabilidade tributária de maneira cruzada — ou seja, cobra a multa de 10% a título de cessão de nome da Impugnante (supostamente sujeito oculto da operação

- PTA nº 15444.720.126/2020-12) e também a multa de 100% do interposto (em face do suposto importador ostensivo, cliente da Impugnante).

22. Por evidente, essa estratégia da Administração Aduaneira, além de não observar o princípio de que a pena não pode ultrapassar a pessoa do infrator, segundo o art. 5, XLV da Constituição da República, é lastreada em fundamentações frágeis, especialmente no que se refere à responsabilização, do terceiro interposto, pela multa de 100% do valor aduaneiro.

23. Ao que percebe do relatório da autuação fiscal, a fundamentação da responsabilização solidária da Impugnante foi com supedâneo no artigo 124, I, do Código Tributário Nacional.

24. Todavia, trata-se de um erro crasso de capitulação legal do auto de infração, posto que (i) o CTN é aplicável ao Direito Tributário, não tendo qualquer aplicação para questões de natureza não tributárias, como é o caso da infração em comento; e (ii) ainda que se pudesse defender algum tipo de aplicação do CTN (subsidiária ou de qualquer outra natureza), o artigo 124, I, abrange apenas a cobrança de tributos, pois trata do fato gerador da obrigação principal, enquanto é sabido que a interposição fraudulenta é um descumprimento de obrigação acessória.

25. Em outro equívoco, a presente autuação aduaneira fundamenta a suposta responsabilidade do importador ostensivo no artigo 95, V e VI, do Decreto-lei 37/1966, in verbis:

"Art. 95 – Respondem pela infração: (...)

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

VI - conjunta ou isoladamente, o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora."

26. Em resumo, infere-se que como a interposição fraudulenta é uma importação indireta de fato (de modo que o sujeito oculto deve ser enquadrado como adquirente ou encomendante, a depender das características da transação), há possibilidade de responsabilizar o importador pelas multas aplicáveis ao adquirente (inciso V) ou ao encomendante (inciso VI).

"Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;"

27. No entanto, esta não é a consequência jurídica prevista nos dispositivos retro. Uma leitura atenta dos incisos V e VI do artigo 95 retro impõe a lógica de responsabilidade

do adquirente (e do encomendante) pelas infrações imputadas ao importador, mas nunca o contrário.

28. Dito de outro modo, os incisos acima transcritos poderiam até justificar a responsabilidade do oculto pela multa de 10% (por cessão do nome) imposta ao importador, mas nunca o contrário.

29. Assim, a Impugnante requer que se reconheça que o terceiro interposto não possui qualquer responsabilidade pela multa de 100% do valor aduaneiro, devendo tal multa ser cobrada exclusivamente do sujeito oculto.

III - Da inocorrência de interposição fraudulenta no presente caso. Em uma primeira análise, importante analisar o suporte fático de incidência contido na norma do artigo 23, V, do Decreto-lei 1.455/76:

"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.

§ 4º O disposto no § 3º não impede a apreensão da mercadoria nos casos previstos no inciso I ou quando for proibida sua importação, consumo ou circulação no território nacional,"

30. Em leitura do inciso V do art. 23, conclui-se que resta configurado dano ao erário a prática de importar/exportar mercadorias com ocultação dos reais intervenientes (importador e adquirente) mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.

31. Por sua vez, as penalidades são a pena de perdimento (§1º) ou sua conversão em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria quando não seja localizada ou tenha sido consumida (§3º), isto é, multa de 100% sobre o valor da operação.

32. Desta feita, nota-se a existência de 2 (dois) tipos de interposição fraudulenta:

(i) interposição fraudulenta propriamente dita ou comprovada, ou seja, quando resta caracterizada a fraude ou simulação (artigo 23, V, DL 1455/76); e

(ii) interposição fraudulenta presumida, que tem sua definição no §2º do art. 23 do DL 1455/76.

33. No particular, o Professor Carlos Navarro em seu Parecer aqui acostado ensina que se faz necessário avaliar no caso concreto não apenas a conduta do importador ostensivo, como procedeu esta autuação fiscal:

"Vale notar que não se está aqui defendendo que as ações do importador ostensivo e/ou do interposto são irrelevantes — pelo contrário, tais condutas podem ser extremamente relevantes no momento de se apurar as responsabilidades aduaneira e penal dos envolvidos, bem como de graduar as suas respectivas penas -; o que se afirmar, diferentemente, é que a conduta do importador ostensivo não é essencial para a caracterização do tipo ocultação do sujeito passivo na importação, tanto que (a) mesmo a completa inocência do importador (nos casos em que ele é vítima de um esquema

fraudulento) não afasta a ocorrência da infração, e (b) o tipo infracional menciona apenas simulação e fraude, sem citar a figura do conluio."

34. Assim, conclui-se que a conduta do artigo 23, V, do Decreto-lei 1.455/76, e as respectivas penalidades previstas nos §§ 1º e 3º, almejam punir aqueles que se ocultam de um procedimento de importação mediante fraude ou simulação.

35. Assim, insustentável por todas as vias a alegação constante no relato fiscal de fl. 33 em sentido de que:

"a falta de indicação do encomendante ou adquirente na DI à Receita Federal é motivo suficiente para caracterizar a situação de ocultação do sujeito passivo ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, punível com a pena de perdimento das mercadorias"

36. Como visto, é necessário a comprovação do dolo mediante a prática de fraude ou simulação pela administração Fazendária. Vejamos, neste sentido, alguns posicionamentos recentes deste CARF:

OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE DE MERCADORIA IMPORTADA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE. AUSÊNCIA DE PROVA. MULTA POR CESSÃO DE NOME. DESCABIMENTO. É descabida a aplicação da multa prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, quando não comprovada a fraude ou simulação negocial, na realização de operações de importação, tendente à ocultação dos reais adquirentes das mercadorias, não se configurando a necessária interposição fraudulenta quando os intervenientes estão respaldados em contratos comerciais válidos, possuem capacidade econômico-financeira e operacional para realização das operações e não restou demonstrada qualquer irregularidade na sua execução, não servindo de prova meras conjecturas fundadas em relações societárias e direitos de exclusividade. (Acórdão 3302-006.011 - PTA nº 10074.720584/2015-18 - Sessão de Julgamento: 27/09/2018)

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE POR ENCOMENDA. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE NA IMPORTAÇÃO. Não restou comprovado que as importações analisadas se deram na modalidade por encomenda com ocultação dolosa do real interessado, não sendo corretamente aplicada a multa por conversão da pena de perdimento prescrita no Decreto-Lei nº 1.455/1976, artigo 23, V e §§ 1 e 3o. (Acórdão 3302-006.907-PTA nº 10909.720905/2013-52 - Sessão de Julgamento: 21/05/2019)

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE. ÔNUS PROBATÓRIO. OCULTAÇÃO COMPROVADA. Nas autuações referentes a ocultação comprovada (que não estão baseadas na presunção estabelecida no §2º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455-76), o ônus probatório da ocorrência da fraude ou simulação, inclusive interposição fraudulenta de terceiros, é do fisco. (Acórdão nº 3401-006.746 - PTA nº 10074.720242/2016-89 - Sessão de Julgamento: 20/08/2019)"

37. Em seu Parecer ora anexado, o Professor Carlos Navarro complementa sobre a necessidade de existência do dolo: "A caracterização da interposição fraudulenta depende do animus do sujeito passivo: se a interposição do terceiro não for fraudulenta, o tipo não restará caracterizado. Assim, se na ocultação em geral deve-se observar a presença de fraude ou simulação, no caso da interposição fraudulenta é necessário a configuração da fraude"

38. No presente caso, a autoridade aduaneira imputa a condição de responsável solidária à Impugnante pela acusação de ocultação de terceiros em importações declaradas como diretas.

39. No entanto, 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.

40. Neste sentido, uma vez mais, imperioso socorrer à jurisprudência do CARF:

"INFRAÇÃO DE OCULTAÇÃO MEDIANTE FRAUDE OU SIMULAÇÃO, INCLUSIVE A INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE DE TERCEIROS. ARTIGO 23 DO DECRETO LEI Nº 1455/76. NÃO CARACTERIZAÇÃO. CARÊNCIA PROBATÓRIA. O tipo infracional previsto no artigo 23 do Decreto Lei nº 1455/76 não é a mera ocultação do sujeito passivo nas operações de comércio exterior, mas a ocultação realizada "mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros", de modo que, para a caracterização da infração, deve ser identificado o dolo e a infração deve ser grave em substância e não uma infração meramente formal.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE PRESUMIDA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE COMPROVADA. DISTINÇÃO. A interposição fraudulenta pode ser presumida a partir da mera demonstração da não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados para a realização da importação, ou comprovada, na existência de um conjunto de provas que demonstrem a ocorrência de fraude ou simulação com o intuito de interpor determinada pessoa entre o realadquirente e as autoridades fiscais, para que a primeira permaneça oculta aos olhos da fiscalização.

INFRAÇÃO DE OCULTAÇÃO MEDIANTE FRAUDE OU SIMULAÇÃO, INCLUSIVE A INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE DE TERCEIROS. ARTIGO 23 DO DECRETO LEI Nº 1455/76. DEMONSTRAÇÃO. CARÊNCIA PROBATÓRIA. Na hipótese de "interposição fraudulenta comprovada", o ônus probatório da ocorrência de "ocultação mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros" é do Fisco, que deve levantar um conjunto de elementos de prova que demonstrem que as condutas imputadas aos intervenientes das operações de comércio exterior se enquadram no tipo infracional. Na hipótese de "interposição fraudulenta presumida", exige-se. para aplicação da presunção, que se demonstre, no mínimo que o contribuinte não logrou êxito em comprovar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados para a realização da importação, [grifou-se] (Acórdão nº 3401005.157 - PTA nº 10314.005794/200883 - Julgamento em 23 de julho de 2018)

41. Desta feita, a presente autuação que imputa a responsabilidade solidária pelo crédito tributário a Impugnante não comprovou "o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal", conforme previsto no artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN).

42. No particular, o CARF exige a descrição individualizada da conduta referente ao aludido "interesse comum" que justificaria a lavratura de Termo de Sujeição Passiva. Confira:

"INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE COMPROVADA. NECESSÁRIA COMPROVAÇÃO DA FRAUDE. ELEMENTOS DO TIPO. SUBSUNÇÃO DOS FATOS À NORMA. (...) RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INDICAÇÃO NO AUTO DE INFRAÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA. Não ocorre a

responsabilidade solidária por mera indicação dos responsáveis solidários, pela autoridade atuante. Não havendo fraude, não há responsabilidade solidária." (Acórdão nº 3201-003.196, julgado em 24/10/2017) Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM NAO DEMONSTRADO. IMPROCEDÊNCIA. A caracterização da solidariedade obrigacional prevista no inciso I, do art. 124, do CTN. prescinde da demonstração do interesse comum de natureza jurídica, e não apenas econômica, entendendo-se como tal aquele que recaia sobre a realização do fato que tem a capacidade de gerar a tributação. (Acórdão 1402-002.679 - julgado em 25/07/2017)

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 124 DO CTN. PROCURADOR. FUNDAMENTAÇÃO INSUFICIENTE DO AUTO DE INFRAÇÃO. Não se mantém a responsabilidade solidária quando nem o auto de infração nem o Termo de Verificação Fiscal descrevem suficientemente a base legal e a hipótese fática que fundamentam a autuação. (...) O interesse jurídico comum deve ser direto, imediato, na realização do fato gerador que deu ensejo ao lançamento, e resta configurado quando as pessoas participam em conjunto da prática dos atos descritos na hipótese de incidência, cada uma em nome próprio. Essa participação em conjunto pode ocorrer tanto de forma direta, quando as pessoas efetivamente praticam em conjunto o fato gerador, quanto indireta, em caso de confusão patrimonial, quando ambas dele se beneficiam em razão de sonegação, fraude ou conluio. Não havendo prova de que atuou em nome ou em benefício próprio, não se verifica na atuação do procurador o interesse comum que autoriza sua responsabilização com base no artigo 124, I, do CTN. Recurso Voluntário Provido. (Acórdão nº 1401-002.066 - julgado em 17/08/2017)"

43. Dessa forma, segundo as decisões

citadas, conclui-se que a imputação da responsabilidade tributária, com supedâneo no dispositivo em comento, requer, sob pena de nulidade, demonstração precisa e individualizada da conduta praticada pelo responsável solidário que se coaduna com a hipótese prevista no artigo 124, I, do CTN."

44. Neste mister, uma vez mais são irretocáveis as linhas do Parecer do Professor Carlos Navarro:

"Em virtude deste erro de premissa, o relatório da fiscalização acabou não tecendo comentários acerca da caracterização da fraude ou simulação. A falta destes elementos fáticos, entendendo, s.m.j., que o auto de infração mostra-se nulo, independentemente da conclusão a que chegaremos adiante, quanto à correção do reenquadramento das operações atuadas como importações indiretas."

45. Portanto, até mesmo na hipótese de uma interposição fraudulenta na modalidade presumida, o mínimo a ser demonstrado é que, de fato, a empresa autuada não logrou êxito em comprovar a origem dos recursos empregados na operação de comércio exterior.

46. No caso particular da Impugnante, restou demonstrada, à época da fiscalização e nas razões de defesa do processo em que se exige multa por supostamente ceder o nome ao real adquirente da mercadoria importada (15444.720.126/2020-12), sua capacidade operacional e financeira por meio de vasta documentação: I) cópias do Balanço Patrimonial e das respectivas Demonstrações de Resultado dos Exercícios de cada um dos anos sob ação fiscal; II) relatório com a indicação de todas as contas bancárias

movimentadas pela Intimada no período sob ação fiscal; (III) extratos bancários das contas mantidas pela Intimada junto às instituições financeiras e (IV) comprovantes das transações bancárias representativas da constituição do capital social e do respectivo aumento de capital.

47. Ademais, a alegação da Administração Fazendária de que a Impugnante não possuía estrutura de armazenagem por conta da transferência direta da mercadoria ao seu cliente, é descabida e infundada. Sobre o assunto, o Professor Carlos Navarro em sua opinião resume a pó as premissas consideradas pela na presente autuação. Veja-se:

"Neste particular, a primeira questão que deve ser colocada é a diferença entre capacidade de armazenar e efetiva armazenagem. Capacidade de armazenar nada mais é do que a existência de estrutura, própria ou de terceiros, que permita a uma empresa armazenar bens de sua propriedade / que estejam em sua posse.

Considera-se estrutura própria de armazenagem a existência de estabelecimento próprio (matriz ou filial, inclusive o chamado depósito fechado) em que as mercadorias possam ser guardadas. Ou seja, se uma empresa possui estabelecimento em um imóvel, próprio ou de terceiros (mediante contrato de aluguel ou comodato, por exemplo), que seja capaz de armazenar mercadorias (por exemplo, um galpão), restará configurada a existência de capacidade própria de armazenagem.

Por outro lado, a capacidade de armazenagem em terceiros é verificada quando o sujeito, possuindo ou não estrutura própria de armazenagem, vale-se de estrutura em estabelecimentos de terceiros, como, por exemplo, armazéns gerais e operadores logísticos.

Ou seja, se uma empresa possui estabelecimento em um imóvel, próprio ou de terceiros (mediante contrato de aluguel ou comodato, por exemplo), que seja capaz de armazenar mercadorias (por exemplo, um galpão), restará configurada a existência de capacidade própria de armazenagem.

Em nossa avaliação, a capacidade operacional deve ser medida, dentre outros, pela capacidade de armazenar mercadorias, seja em estabelecimento próprio ou de terceiros. Isso não significa, contudo, que a efetiva armazenagem de mercadorias seja obrigatória em todas as transações.

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

48. Logo, uma vez comprovada a origem dos recursos empregados (capacidade financeira) e de logística (capacidade operacional) empregados pela Impugnante na operação de importação em análise, não restaria configurada uma interposição fraudulenta. É o que assevera a pacífica jurisprudência do CARF no particular:

"INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PENA DE PERDIMENTO E CONVERSÃO EM MULTA. ORIGEM DOS RECURSOS APLICADOS NA IMPORTAÇÃO. NÃO COMPROVAÇÃO. Não apresentada documentação capaz de comprovar a origem e disponibilidade dos recursos utilizados nas operações de comércio exterior, tem-se por configurada a interposição

fraudulenta de terceiros. Na impossibilidade de apreensão da mercadoria sujeita a pena de perdimento, em razão de sua não localização, consumo ou transferência a terceiros, aplica-se a penalidade pecuniária de conversão da pena de perdimento". (Acórdão nº 3301-004.980 - PTA nº 10166.720003/2008-90 -Julgamento em 27/07/2018)

49. Essa é exatamente a linha de raciocínio do Professor Carlos Navarro em seu Parecer: "Assim, se o importador que consta dos documentos de importação não conseguir provar a origem e/ ou titularidade dos recursos empregados na operação, a RFB está autorizada a presumir a existência de um terceiro oculto que está financiando a importação e dela se beneficiando, desincumbindo-se de parte do seu ônus probatório"

50. Por todo o exposto, restando incontroverso que a Impugnante possuía capacidades operacional e financeira para realizar as importações de forma direta, a acusação considerou que as importações objeto da presente autuação ocorreram de maneira indireta apenas porque "restou configurada a ocultação dos verdadeiros responsáveis pelas operações, ante a descaracterização da condição de real adquirente, pela comprovação da existência de destinatários predeterminados, nos termos do art. 11, inc. II, da IN SRF 228/2002, segundo a logística operacional e análise de documentos apresentados a esta fiscalização".

51. Assim, a presente imputação de responsabilidade solidária incorreu em erro de premissa, presunção descabida de fatos e notório desconhecimento dos trâmites de importação dos produtos específicos, como será exposto no detalhe a seguir.

IV - Da presunção de ocultação do real adquirente pela impugnante - venda da mercadoria à clientes reiterados e em diminuto intervalo de tempo:

52. Reitera que sua atividade comercial efetiva importações de grãos líquidos, produtos e insumos da cadeia de petróleo.

53. É evidente que o cliente da Impugnante não é o mercado em geral, mas sim um nicho seleto de interessados, haja vista a especificidade da carga, eventual necessidade de industrialização e a habilitação regulatória para manejo e transporte da mercadoria. Além disso, não há nenhuma regra em nosso ordenamento jurídico que impeça a Impugnante de efetivar a venda do produto importado a determinados clientes, ou até mesmo um único cliente. Considerando os trâmites comerciais regidos pela oferta e demanda, a Impugnante lícitamente poderia, sob o viés legal, efetivar a venda de um navio inteiro com carregamento do produto a um único cliente, reiteradas vezes, caso exista demanda neste sentido.

54. Ao concluir que uma operação de importação por conta própria é fraudulenta unicamente por existir um comprador-pré-definido, o relatório fiscal anexo ao presente termo de responsabilização solidária, 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.

55. Neste sentido, é salutar transcrever excerto do artigo de Rogério David Carneiro, obtido em na internet no endereço www.conjur.com.br/2013-out-15/figura-encomendante-quimera-aduana-brasileira#author, que foi acessado em 28.07.20 sobre o tema "Figura do encomendante é uma quimera para aduana brasileira." :

"Temos ainda presenciado inúmeros autos de infração impostos pela Aduana, em que o importador é acusado de estar cometendo uma interposição fraudulenta de terceiros

somente pelo fato de ser conhecido a quem será vendida a mercadoria após nacionalizada.

Esse entendimento força a ideia de que a importação por conta própria somente pode ser aquela em que o importador nacionaliza as mercadorias, estoca e, só depois, pode ter um pedido de venda. E como se fosse a brincadeira da "cabra-cega". Não se pode saber antecipadamente para quem será vendido o produto a ser nacionalizado.

De antemão nos parece que esse entendimento não se coaduna aos conceitos legais e operacionais relativos à livre iniciativa, propriedade privada e liberdade das formas. Todavia, para melhor definir a questão, iremos analisar as modalidades de importação previstas e as premissas da fiscalização aduaneira. (...)

Existe um abismo entre uma operação fraudulenta, ou seja, aquela realizada com o intuito de esconder o real interessado da importação, e aquela em que o importador por conta própria opta por importar os produtos já tendo um pedido de compra.

O pedido de compra (realizado antes mesmo do embarque da mercadoria) é bem diferente de uma efetiva solicitação de importação, seja por encomenda ou seja por conta e ordem de terceiros.

Pensar ao contrário significa admitir que qualquer empresa que fosse adquirir um produto que sabidamente não é fabricado no Brasil, deveria antes checar o estoque da fornecedora. Do contrário, estaria praticando uma fraude, posto que forçosamente deveria figurar como importadora por encomenda.

A pergunta a ser respondida para se verificar se há interposição fraudulenta ou não é: quem foi o responsável pela fase comercial, financeira, logística de transporte, desembaraço, pagamento de tributos, garantia, reposição de peças, troca e qualidade do produto, arcando com a contabilização e revenda das mercadorias nacionalizadas?

Se as respostas para essas perguntas apontarem para a empresa importadora, inexistirá qualquer interposição fraudulenta de terceiros motivada pelo único fato da importadora ter um comprador pré-definido."

56. Há de ser considerado, ainda, que o prazo médio entre a Impugnante efetivar o pedido da mercadoria junto ao fornecedor internacional e a chegada do navio em

território nacional trazendo a mercadoria contratada para o desembaraço aduaneiro - mínimo 30 (trinta) dias.

57. Logo, neste íterim, é evidentemente factível e permitido na legislação de regência que a empresa Impugnante 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 sob sua exclusiva responsabilidade e expensas.

58. Uma vez contratada a aquisição do produto por parte da Impugnante, ela está totalmente livre para comercializá-lo no país, independentemente do fato de os bens estarem na planta do exportador, a bordo do navio ou no curso do despacho aduaneiro de importação.

59. Neste ponto, aliás, é importante dizer que nem mesmo a venda do produto no Brasil antes de sua compra no exterior seria, por si só, suficiente para suportar um auto de infração por ocultação.

60. Repisa-se que não há nenhuma regra em nosso ordenamento jurídico que impeça a Impugnante de efetivar a venda da totalidade do produto importado a um único cliente. Ou seja, o contribuinte não precisa importar 2 (duas) unidades da Ferrari toda vez que for efetivar a venda de um único veículo no intuito de evitar venda de 100% do produto importado para o mesmo cliente. **Pensar assim seria irrazoável.**

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

62. 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.**

63. 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.

64. Até porque, caso a situação fática da Impugnante fosse uma hipótese de importação por encomenda, a apresentação do contrato prévio da operação seria exigida pela própria Administração Fazendária no ato de registro da DI, vide imposição prevista na Instrução Normativa RFB nº 1.861/2018.

65. Dito tudo isto, confira-se, abaixo, um exemplo de operação concreta efetuada pela Impugnante com a informação das datas de uma importação direta. Neste exemplo, a aquisição da mercadoria foi junto ao fornecedor estrangeiro "VITOL" e a venda posterior à sua cliente FERA (**Doc. 02**):

1. Data de emissão da invoice: 07/07/2017.
2. Data de embarque da mercadoria: 31/07/2017;
3. Data de registro da D.I.: 09/08/2017;
4. Contrato de Compra com a FERA assinado em 14/08/2017;
5. Ordem de compra com a FERA: 31/08/2017.

66. A fim de que seja dirimida qualquer dúvida sobre tal questão, a Impugnante apresenta os arquivos referentes à aquisição das mercadorias importadas no período objeto desta autuação de imputação de responsabilidade solidária, de forma a demonstrar (i) a data de negociação e/ou aquisição da mercadoria junto ao fornecedor internacional e (ii) a venda da mercadoria no mercado interno após a importação. (Doc. 03). Isso restou comprovado pela Impugnante ao apresentar cópia dos documentos representativos das negociações com os clientes para as operações de importação, dentre eles, os instrumentos contratuais, troca de correspondências eletrônicas e/ou pedidos de compras no mercado interno. Na outra ponta da operação, ofertou os contratos, negociações por correspondências com os fornecedores internacionais das importações. (Doc. 04).

67. Especificamente sobre este formato da operação acima narrado pela Impugnante, 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."

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

69. 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 Impugnante efetive uma busca por potenciais interessados/compradores da mercadora cuja negociação perdura enquanto o produto negociado está em trâmite. Ato contínuo, sendo pactuado o negócio, isto é, um cliente interessado sinalizar o interesse na carga e acordar o preço pago junto à Impugnante, é perfeitamente aceitável que a venda ocorra assim que finalizado o desembarço aduaneiro visando otimizar o negócio. 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.

70. Neste particular, muita das vezes o desembarço 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 Impugnante 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.

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

72. Primeiro porque o marco temporal "desembarço 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? 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 Impugnante junto ao exportador o que não se sustenta, vide exemplo da linha de tempo da contratação, conforme acima detalhado.

73. Em verdade, a própria Receita Federal, em posicionamento constante na Solução de Consulta Cosit nº 256/2019, concluiu em sentido de que o limite para caracterização de uma importação direta é o momento do embarque da mercadoria. Confira:

"Conforme se lê nas informações prestadas pela consulente, a referida operação será realizada com recursos próprios e não haverá contrato de importação por encomenda firmado com seus concessionários, já que estes apenas tomarão conhecimento dos veículos automotores que serão importados após o efetivo embarque no exterior, momento a partir do qual poderão manifestar interesse pelos referidos bens."

74. Oportuno, pois, transcrever o raciocínio do Professor Carlos Navarro ao abordar em seu Parecer justamente esse entendimento da Receita Federal do Brasil constante na referida Solução de Consulta:

"No caso objeto da referida consulta, portanto, a empresa importadora oferecia os bens importados a seus clientes após o embarque destes bens no exterior, ou seja, enquanto eles estavam sendo transportados para o Brasil. Diante dessa situação, a Cosit confirmou que tal circunstância não é suficiente para caracterizar a realização de importação indireta."

Tal posicionamento só confirma nosso entendimento de que é irrelevante se o importador conseguirá conquistar um ou mais clientes para as mercadorias 1 hora após assumir o (integral) risco de importar ou 1 ano após esta data. Este intervalo, como se disse, revela apenas se o importador teve maior ou menor êxito em sua empreitada, sem qualquer efeito jurídico para fins de caracterização da importação indireta."

Assim, o alegado diminuto intervalo de tempo entre o desembaraço aduaneiro e a emissão da nota fiscal de saída é circunstância absolutamente irrelevante para enquadrar a operação como importação indireta. Tal circunstância revela apenas que a Consulente teve a competência negocial de não permanecer com as mercadorias por longo período de tempo em seus estoques".

75. Logo, a **questão temporal**, portanto, é um dos elementos que devem ser analisados pela fiscalização, **mas não é, por si só, suficiente para a caracterização do tipo "importação indireta"**. Mas, ainda que fosse, jamais se poderia usar como marco

temporal a data do desembaraço aduaneiro como adotado pela autoridade aduaneira.

76. Aliás, é até triste o caso de uma empresa que não vendeu os produtos na data do desembaraço aduaneiro. O ideal é que uma empresa já tenha toda a carga vendida quando o desembaraço ocorre. Pensar como a autoridade autuante é estimular a ineficiência e jogar contra a competitividade do Brasil.

V - Da presunção de ocultação do real adquirente pela impugnante - venda da mercadoria à clientes reiterados e em diminuto intervalo de tempo.

77. A Impugnante visando estreitar as relações comerciais com potenciais adquirentes de sua mercadoria importada na modalidade direta, após inúmeras negociações com seus clientes, entendeu que, para este modelo de negócio, uma padronização do instrumento contratual traria mais segurança às partes envolvidas, onde o cliente da Impugnante não é o mercado em geral, mas sim um nicho seleto de interessados, haja vista a especificidade da carga (granéis líquidos), segmento altamente regulado e controlado.

78. Essa prática, além de legal, é perfeitamente cabível a considerar as especificidades da operação de aquisição de granéis no exterior. No particular, a Impugnante pontua que está em frequente contato com seus fornecedores internacionais buscando negociar o melhor preço dos produtos que serão adquiridos no exterior.

79. Assim, a caso aquisição do produto seja contratada com o fornecedor internacional, a Impugnante - no prazo para recebimento da mercadoria (mínimo de 30 dias) - entra em contato com estes potenciais clientes para verificar o interesse em sua posterior aquisição por meio de compra/venda da mercadoria já nacionalizada.

80. Logo, a existência de um contrato pré-existente que embasará, juridicamente, a operação de aquisição pelo cliente da Impugnante da mercadoria importada, é uma garantia do compromisso das partes e otimiza as negociações, cabendo então só definir o produto e forma de pagamento.

81. E isso nada mais é do que colocar em prática a liberdade contratual assegurada pelo ordenamento jurídico brasileiro no âmbito da atividade empresarial. Essa liberdade negocial resta materializada nos ajustes operados entre pessoas e/ou empresas, via de regra de cunho econômico ou para circulação de bens, os quais se materializam nos contratos, negócios jurídicos que se destinam justamente a instrumentalizar a liberdade de contratar.

82. Não é lícito à autoridade lançadora dispor discricionária ou unilateralmente sobre os elementos constitutivos e estruturais da obrigação tributária, eis que, em prestígio ao princípio da legalidade, somente a lei há de defini-los e valorá-los, de modo que o crédito tributário dela decorrente seja determinado exclusivamente por imposição de ordem legal e não pelo critério interpretativo subjetivo da autoridade administrativa. Veja nesse sentido o entendimento do CARF:

"Embora não se ignore que a autoridade administrativa pode desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, a Lei Complementar somente autoriza a desconsideração, desde que observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária (art. 116. § único do CTN). Assim o contrato só se transmuda em forma dissimulada quando ocorrer violação da própria lei e da regulamentação que o rege, donde decorre que a descaracterização do contrato só pode ocorrer quando fique devidamente evidenciada uma das situações previstas em lei, sendo que fora desse alcance legislativo, impossível ao Fisco tratar um determinado contrato privado como outro de natureza diversa, para fins tributários. Não há simulação na cisão parcial através da qual se efetua o desmembramento de atividades em várias empresas, objetivando racionalizar as operações e diminuir a carga tributária não sendo lícita a pretensão fiscal de desconsiderar as distintas atividades e respectivas receitas segregadas em diferentes empresas do mesmo grupo, para tributá-las unificadamente. (Acórdão 3402-001.908 - PTA nº 19515.001904/2004-12 - Sessão de Julgamento: 26/09/2012)

83. Assim, resta insubsistente também neste aspecto a presunção de existência de um real adquirente na operação de importação direta, notadamente pela existência de um instrumento contratual que lastreia essa operação posterior de venda, cujo trâmite negocial inicia-se a partir dos documentos representativos das negociações com os clientes para as operações de importação, dentre eles as trocas de correspondências eletrônicas e/ou pedidos de compras no mercado interno. **(Doc. 04).**

84. Portanto, resta demonstrado a equivocada conclusão de ocultação de real pela análise do instrumento contratual ora em comento.

VI - Da evidente nulidade da imputação de responsabilidade tributária pela inexistência de qualificação da operação - cerceamento de defesa da impugnante.

85. Há, ainda, outra questão que merece atenção para demonstração da insubsistência desta imputação de responsabilidade solidária. No período fiscalizado a impugnante efetuou, em sua grande maioria, importação na modalidade por conta e ordem.

86. Veja-se, portanto, que o fato de existirem importações indiretas em maior volume (modalidade conta e ordem), por si só, evidencia a ausência de simulação ou fraude na operação da Impugnante. Resta evidente que a autuação de imputação de responsabilidade solidária guerreada não logrou êxito em determinar a motivação da Impugnante para, supostamente, fraudar ou simular a operação de importação em análise.

87. Em outras palavras, tendo em mente o contexto de operações, não há elementos capazes de subsidiar a alegação da Fiscalização de que houve tentativa de fraudar o Fisco. Ao contrário, isso denota a conclusão que as operações de importação na modalidade direta possuem lastro documental e seguiram estritamente a legislação de regência. Soma-se à esta conclusão, além da constatação de que a maioria das operações da Impugnação foi realizada na modalidade indireta, o fato de que tais operações abarcaram, em sua grande maioria, os mesmos clientes.

88. Isso significa dizer que a Impugnante efetuou operações de importação na modalidade direta e indireta para os mesmos clientes, sendo a última em maior volume financeiro no período fiscalizado. Neste raciocínio, cai por terra qualquer suposição do Fisco de que houve ocultação fraudulenta de um real adquirente pelo simples fato de não restar configurada uma importação indireta. Assim, é eivada de nulidade a presente de imputação de responsabilização solidária por mitigar a defesa do contribuinte, notadamente porque, até o momento, a Impugnante não sabe em que modalidade de importação indireta sua operação foi remanejada.

89. Diante dos elementos ora pontuados e pela ausência de identificação da motivação da Impugnante em transmutar uma operação de importação indireta em direta, não há dúvidas que houve erro por parte do agente fiscal em classificar a operação como uma importação indireta.

VII – Das Conclusões da impugnante:

90. A Impugnante, acostumada a realizar importações indiretas, entendeu que, nos casos objeto da presente autuação, as operações deveriam ser declaradas como importações DIRETAS, especialmente em razão de suas capacidades operacional e financeira para o volume e valor negociados (fatos incontroversos, aliás), do modelo de negócios pretendido (especialmente em relação aos riscos por ela assumidos), junto a fornecedores e clientes (totalmente diferente daquilo que ela pratica quando realiza importações indiretas);

91. Agiu de maneira solitária nas negociações internacionais, assumindo riscos típicos de uma importação direta, e dentro dos seus limites operacional e financeiro;

92. Não possui qualquer motivo, operacional, financeiro ou de qualquer outra natureza, para servir de interposto (ou, na terminologia vulgar, "laranja") de quem quer que seja (o que aliás, fica claro no próprio relato fiscal, pois nada é apontado neste sentido);

93. O terceiro interposto não possui qualquer responsabilidade pela multa de 100% do valor aduaneiro, devendo tal multa ser cobrada exclusivamente do sujeito oculto. A imputação da responsabilidade tributária, requer, sob pena de nulidade, demonstração precisa e individualizada da conduta praticada pelo responsável solidário que se coaduna com a hipótese prevista no artigo 124,1, do CTN. Restou demonstrado que isto não ocorreu.

94. A autoridade autuante, lamentavelmente, transportou para a expressão "importação por encomenda" um uso absolutamente atécnico do vocábulo "encomenda", tal qual se utiliza por boieiros e doceiros nas ruas brasileiras;

95. O elemento temporal, tido pela autoridade como prova cabal da suposta cessão de nome, não é critério definidor de coisa alguma. No máximo, o elemento temporal pode ser um indício, mas nunca suficiente para se caracterizar a importação por encomenda;

96. Ainda que o elemento temporal fosse suficiente, não se pode jamais usar a data do desembaraço aduaneiro, seja por uma dinâmica geral dos negócios (com redução dos custos com estoque), seja pelo modelo específico de despacho sobre águas, no caso concreto;

97. Por fim, na remota hipótese de entenderem que, no presente caso, as importações realmente deveriam ter sido declaradas como indiretas, é imperioso se verificar tratar-se de uma interposição inocente, sem qualquer tipo de dolo, o que afasta a caracterização do tipo infracional (posto que o elemento subjetivo é indissociável da tipicidade) e, por conseguinte, a imputação de responsabilidade tributária. Neste particular, há inúmeros elementos controvertidos nos autos que corroboram tal afirmação, especialmente a utilização de recursos próprios, os riscos assumidos, sua capacidade operacional, a inexistência de qualquer motivo e, especialmente, o fato de a Impugnante ter realizado inúmeras importações indiretas.

VII – Do pedido:

98. Que seja decretada a nulidade do Procedimento Especial de Fiscalização, visto os nítidos vícios de procedimento;

99. E Caso ultrapassada a nulidade supra, o que se admite em respeito ao princípio da eventualidade, seja afastada a imputação responsabilização solidária em operação de importação pela comprovação de inexistência de interposição fraudulenta na forma presumida

É o relatório.

A 1ª turma da DRJ07, em 18 de agosto de 2021, mediante Acórdão nº 107-011.032, julgou improcedentes as impugnações, nos termos da seguinte ementa:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Ano-calendário: 2017, 2018, 2019

SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO. CRÉDITO FISCAL. DECORRENTE DE INFRAÇÃO

O fato gerador da multa que converte o perdimento das mercadorias em pecúnia é a interposição fraudulenta de terceiros no comércio exterior. Assim, respondem solidariamente pela infração todos aqueles que se ocultaram, ou que tiveram interesse na ocultação dos verdadeiros responsáveis pela transação. Da mesma forma, respondem solidariamente pelo crédito tributário decorrente todos aqueles que concorreram para a prática da infração ou que de alguma forma tenham se beneficiado dela.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Ano-calendário: 2017, 2018, 2019

IMPORTAÇÃO REALIZADA PARA ATENDER INTERESSE DE TERCEIRO PREDETERMINADO. PROVA INDICIÁRIA.

Tendo a fiscalização trazido aos autos diversos e relevantes indícios convergentes no sentido de demonstrar que as importações analisadas foram realizadas para atender interesse de terceiro predeterminado e, não sendo a força do conjunto probatório abalada pelos argumentos apresentados em sentido contrário, restou demonstrado que as operações investigadas configuram importações indiretas.

IMPORTAÇÃO. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE. DANO AO ERÁRIO. MULTA.

Considera-se dano ao Erário a ocultação do real sujeito passivo na operação de importação, através de interposição fraudulenta, infração punível com a pena de perdimento ou com a multa equivalente ao valor aduaneiro, caso as mercadorias não sejam localizadas ou tenham sido consumidas ou revendidas.

QUALIFICAÇÃO DOS SUJEITOS PASSIVOS NA IMPORTAÇÃO REALIZADA COM INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE DE TERCEIROS.

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, exceto em relação à multa por cessão do nome, que é específica da interposta pessoa.

INFRAÇÃO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, respondendo pela infração, conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Ambos autuados apresentaram Recurso Voluntário, nos quais apenas repisam os argumentos já dispostos em sede de impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Mariel Orsi Gameiro**, Relatora.

Os recursos são tempestivos e atendem aos requisitos de admissibilidade, portanto, deles tomo integral conhecimento.

Cinge-se a controvérsia na exigência de valor relativo à multa substitutiva à pena de perdimento, além da multa por cessão de nome, posto que verificada a suposta ocorrência de interposição fraudulenta nas operações realizadas por AXA OIL PETRÓLEO – suposta ocultante, em inúmeras importações, que eram direcionadas à FERA LUBRIFICANTES LTDA – suposto ocultado.

Apoia-se a fiscalização nos seguintes indícios: (...) *Na análise desse cruzamento, que relaciona a DI com a respectiva Nota Fiscal de entrada e de saída, foi possível confirmar, para praticamente todas as DI em que a fiscalizada declara operar em nome próprio, a revenda da integralidade das mercadorias importadas ao amparo de uma DI para um mesmo destinatário, bem como o diminuto intervalo de tempo entre o desembaraço aduaneiro da mercadoria e a emissão da NF-e de Saída para essa mesma mercadoria, indicando uma prévia definição do destinatário final da mercadoria antes mesmo de sua nacionalização.*

Pois bem, tratarei em partes.

Mérito

Afirmam os recorrentes a inoccorrência da interposição fraudulenta comprovada, seja pelo modelo de negócios e a demonstrada razoabilidade de tempo existente para compra e venda da mercadoria, seja porque não há qualquer comprovação de fraude ou simulação nos autos, especialmente porque baseia-se a fiscalização em notas fiscais e declarações de importação constantes em todos registros fiscais e contábeis, sem qualquer mácula.

Pois bem.

A configuração da infração disposta no artigo 23, inciso V, do Decreto-lei 1.455/1976 pode ser representada pela presença dos seguintes elementos: i) negócio aparente ou simulado (a importação declarada); (ii) negócio dissimulado ou efetivamente pretendido (a importação oculta da autoridade aduaneira), desde que a ocultação não seja resultante de mero erro, plenamente comprovado; e (iii) do conluio entre as partes (importador declarado e sujeito oculto).¹

Deve-se, portanto, considerando o ônus probatório da fiscalização, restar a infração plena e inequivocadamente demonstrada, comprovando-se a ocultação praticada, mediante conjunto probatório de provas diretas e/ou indiretas que se trata, em verdade, de uma importação indireta – por conta e ordem ou encomenda, ao invés da declarada importação direta.

¹ NASCIMENTO, José Fernandes. As formas de comprovação da interposição fraudulenta na importação. In: PEREIRA, Cláudio Augusto Gonçalves; REIS, Raquel Segalla. Ensaios de direito aduaneiro. São Paulo: Intelecto Soluções, 2015, p. 411.

Logo, vê-se que as controvérsias envolvidas à interposição fraudulenta comprovada são delimitadas pelas provas acostadas ao auto de infração, pela fiscalização.

O professor Rodrigo Mineiro, em análise de casos concretos julgados pelo CARF², afirma que:

Constata-se que as turmas julgadoras do CARF, na grande maioria dos casos, tem aceitado os seguintes elementos como prova para configurar a ocultação:

(A) Elementos relacionados à transação comercial e prestação de serviços:

(i) contratos;

(ii) Ordens de compra;

(iii) Elementos diversos que apontam que a negociação foi efetuada pelo sujeito oculto;

(B) Elementos relacionados à liquidação financeira e controles:

(iv) Registros contábeis do importador e do sujeito oculto;

(v) Não comprovação, pelo importador, da origem dos recursos empregados;

(vi) Ausência de capacidade financeira do importador;

(vii) Comprovante financeiro do pagamento da importação e demonstração do fluxo financeiro da operação.

Afirma ainda que, em que pese não haver determinação expressa de qual ou quais os elementos a serem considerados para configuração da infração, destacam-se as análises probatórias relativas aos contratos firmados entre as partes (resguardada sua subjetividade por tratar-se de instrumento particular), ordens de compra, que se efetuadas em momento anterior à compra da mercadoria importada para configurar a importação indireta, e finalmente, o financiamento da importação, identificando-se o efetivo provedor ou remetente dos recursos financeiros para aquisição da mercadoria importada.

Não basta, para que se configure a infração aqui discutida, a existência de meros indícios, tal como – e assim também afirma o professor supramencionado, (i) a proximidade das datas de desembaraço, entrada e saída das mercadorias; (ii) ausência de capacidade financeira; (iii) concentração de vendas para um único cliente; (iv) margem de lucro irrisória, incompatível com a operação.

A decisão de primeira instância limita-se a longas descrições técnicas sobre o instituto da interposição fraudulenta, além da mera reprodução do conteúdo do relatório fiscal

² MINEIRO, Rodrigo Fernandes. A prova na interposição fraudulenta. In: Eficiência Probatória no CARF...

quanto ao cruzamento das notas fiscais emitidas para revenda das mercadorias no mercado interno, e as declarações de importação constantes no SISCOMEX.

Destaco quais foram os indícios utilizados pela fiscalização para embasamento da autuação, e as considerações relativas a cada uma:

- a. Venda da totalidade das mercadorias amparadas por DI registradas no período de fiscalização para apenas um cliente, o que indica uma prévia definição do adquirente final da mercadoria antes mesmo de sua nacionalização;
- b. o diminuto intervalo de tempo entre o desembaraço aduaneiro da mercadoria importada e a emissão da NF-e de Saída para a mesma mercadoria, o que indicam uma prévia definição do adquirente final da mercadoria antes mesmo de sua nacionalização;
- c. Era o cliente que controlava a operação, definindo a quantidade do que seria importado, bem como quando haveria as importações.
- d. Falta de indicação nos despachos de importação promovidos pela empresa AXA da real adquirente empresa FERA.
- e. A AXA não possui estrutura operacional para comercializar o produto importado, pelo número reduzido de funcionários, apenas 6 registros de contratos ativos, segundo consta do Livro de Registro de Empregados, ANEXO I, fls. 7.103/7.190.
- f. Pelos Contratos de Compra e Venda celebrados entre AXA e seus clientes, dentre eles, FERA, segundo o ANEXO J, fls. 7.191/7.222 representou que existe um modelo de contrato de compra e venda para reger a relação entre as empresas deste processo. Os Contratos adotados seguem mesma modelagem jurídica para outras duas empresas, que declina o modo operandi ou estratégia de ajuste a outra realidade. Tais contratos somente valem a contar de um pedido de compra do cliente, que inicia as operações de importação da empresa AXA, tudo por base documentação acostada também no ANEXO B.3, fls. 222/263.

Quanto à venda da totalidade das mercadorias a um único cliente, não se trata de prova concreta da suposta fraude ou conluio alegada pela fiscalização, mas sim, mero indício, tendo em vista que, dentro da perspectiva de mercado, especialmente de combustíveis, é perfeitamente factível que as mercadorias já em trânsito na operação de importação sejam negociadas em sua integralidade.

Já em relação ao diminuto intervalo de tempo entre o desembaraço aduaneiro, conforme demonstrado nas impugnações e recursos, há um intervalo considerável entre o início do transporte da mercadoria para o Brasil, e os efetivos contratos fechados entre as partes. Para além disso, o modelo de mercado mudou para acompanhar a realidade tecnológica, com claro objetivo de diminuição de estoque e agilidade no escoamento da mercadoria, não tendo sido comprovada pela fiscalização sequer o *modus operandi* utilizado. Não só, e enfim, o indício costumeiro de fraude quanto à operacionalização de um terceiro interveniente oculto corresponde à emissão da nota fiscal ou pedido realizado em momento anterior à importação.

Quanto à afirmativa de que o cliente – FERA COMBUSTÍVEIS que controlava a operação, **não há prova nenhuma do alegado.**

Em relação à inexistência de estrutura operacional da AXA para comercializar o produto importado, não há sequer indício a ser considerado pelo diminuto número de funcionários, seja porque a estrutura operacional não necessariamente se esgota em quantos funcionários são necessários para o funcionamento de uma importação – como se vê em demais fiscalizações em que há, minimamente, fiscalização in loco ou o demonstrativo de que o tamanho da operação não corresponde à existência de um local adequado para armazenamento, se a estocagem é realizada por terceiros, dentre outras questões, **seja porque para a configuração da interposição fraudulenta o indício principal é a falta de capacidade econômica do importador.**

Nesse sentido, é importante frisar que não há qualquer indício probatório do fluxo financeiro da operação, tão menos a demonstração de que uma das partes aqui postas é financeiramente incapaz de suportar a importação.

E, enfim, quanto às demais afirmativas de que não houve registro do terceiro na declaração de importação, ou que existem outros tipos de contrato fechados com outras empresas pelo importador, não devem subsistir para efeito da infração discutida, porque o registro demanda a natureza de importação indireta – o que, seria a consequência da comprovação inequívoca de ocorrência de fraude ou conluio quanto à importação direta, bem como porque a mera existência de contratos de diferentes naturezas com outras empresas que o importador se relaciona em nada influencia a carga probatória da presente lide.

Contrário a essas alegações, a fiscalização é embasada pela coerência dos próprios registros de ambas as pessoas jurídicas, em relação às notas fiscais e declarações de importação, o que corrobora os registros fiscais e contábeis das operações, sem lastro em qualquer indício fraudulento, senão meras suposições que carecem de provas inexistentes no presente processo administrativo.

Não se está a negar que o levantamento realizado pela fiscalização – em relação à venda da totalidade da mercadoria a um único cliente, bem como o diminuto lapso temporal entre as notas fiscais emitidas e as declarações de importação possam configurar dois indícios hábeis a ensejar abertura de procedimento fiscalizatório e aprofundamento na produção de provas, mas definitivamente não são suficientes para sustento da acusação de interposição fraudulenta de terceiro punível com a multa substitutiva da pena de perdimento.

Considerando, nesse contexto que, não houve comprovação que o suposto o suposto adquirente da mercadoria e intermediário entre importador e o encomendante utilizou, recursos repassados pelo encomendante oculto, para adquirir as mercadorias no exterior; tão menos que o suposto adquirente e intermediário não apresentava capacidade operacional e econômico-financeira para realizar as operações declaradas por sua conta e ordem; ou apresentado qualquer indício que nas operações de revenda das mercadorias, realizadas no mercado interno, ao encomendante predeterminado, foram praticados preços artificialmente

subfaturados, com a evidente finalidade de fraudar o pagamento dos tributos devidos nas respectivas operações, não há que se falar na ocorrência da infração aqui debatida.

Isto posto, voto por dar provimento para o recurso voluntário, cancelando-se o auto de infração, tendo em vista a evidente não configuração de interposição fraudulenta.

Assinado Digitalmente

Mariel Orsi Gameiro