



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15444.720115/2020-24
ACÓRDÃO	3001-003.962 – 3ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	EDUARDO DE SOUZA RAMOS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas de Administração Tributária

Data do fato gerador: 11/01/2017, 18/04/2017

OCULTAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA COMPROVADA. ÔNUS DA PROVA.

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 autuação deverá ser cancelada.

NÃO OCORRÊNCIA DE BIS IN IDEM.

Em sede de interposição fraudulenta de terceiros, a pena de perdimento e a multa por cessão de nome não são sanções que se excluem, não se podendo falar em bis in idem.

ACÓRDÃO

Vistos relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer dos recursos apresentados pelo Sr. Eduardo de Souza Ramos e pela empresa AZUL COMÉRCIO DE PRODUTOS NÁUTICOS LTDA. e, no mérito, também por unanimidade, em dar-lhes provimento, para cancelar o Auto de Infração.

Assinado Digitalmente

Marco Unaian Neves de Miranda – Relator

Assinado Digitalmente

Luiz Carlos de Barros Pereira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marco Unaian Neves de Miranda, Daniel Moreno Castillo, Larissa Cassia Favaro Boldrin, Sergio Roberto Pereira Araujo, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow (substituto[a] integral), Luiz Carlos de Barros Pereira (Presidente).

RELATÓRIO

Por economia processual reproduzo o relatório contido na decisão proferida pela Delegacia de Julgamento da Receita Federal:

Trata-se de impugnação ao auto de infração de fls. 912 e seguintes, por meio do qual se exige multa no valor de R\$ 1.541.922,07, equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias (100% do V.A.), pela ocultação do sujeito passivo, real interessado nas operações de importação realizadas por meio das DI's fiscalizadas.

Consta do termo de verificação fiscal (fls. 919-976) que acompanha o auto de infração que:

- Em procedimento de fiscalização, foram apurados fatos demonstrando que a pessoa física Sr. EDUARDO DE SOUZA RAMOS, CPF 029.624.388-49, foi o adquirente de bens abrangidos em duas operações de importação sem o conhecimento do Fisco, através da utilização da empresa AZUL COMÉRCIO DE PRODUTOS NÁUTICOS LTDA., CNPJ 10.819.501/0001-58.

- Ficou claramente evidenciado que embora a AZUL tenha promovido tais importações em nome próprio, efetivamente registrando as declarações de importação, na realidade isso foi feito ocultando do Fisco o real beneficiário dessas operações, o Sr. Eduardo, comprovadamente o verdadeiro beneficiário dos bens importados pela AZUL por meio das Declarações de Importação autuadas.

- As referidas operações foram efetuadas sem a observância da legislação que estabelece os requisitos e condições para a atuação em operações procedidas para revenda a encomendante predeterminado (Lei nº 11.281/2006 e Instruções Normativas SRF nº 634/2006 e nº 225/2002, vigentes à época das operações em auditoria, substituídas pela Instrução Normativa RFB nº 1.861, de 27 de dezembro de 2018, nos mesmos termos).

- Tal situação foi ainda agravada pelo fato de serem vedadas às pessoas físicas as operações por conta e ordem e por encomenda, só havendo nas normas acima

citadas a previsão para as pessoas jurídicas. Nesse sentido, não poderia uma pessoa física contratar empresa para operar por sua conta e ordem, da mesma forma que uma importadora ao fazer uma importação para terceiros não poderia omitir essa informação ao Fisco.

- Diante de todos os fatos apresentados no trabalho de fiscalização, restou evidente que a empresa fiscalizada efetuou as operações de importação em auditoria, a partir de “encomenda” previamente acordada com o Sr. Eduardo de Souza Ramos, que inclusive forneceu os recursos para o pagamento dessas importações junto aos exportadores estrangeiros.

- Embora a AZUL tenha se declarado nos documentos de importação como adquirente das mercadorias importadas, na verdade ela foi apenas uma intermediadora das operações, cujo real beneficiário era o Sr. Eduardo de Souza Ramos.

Em razão da irregularidade apontada, foi lavrado auto de infração para aplicação da multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias em desfavor do Sr. Eduardo de Souza Ramos, real adquirente dos bens importados pela AZUL nas DI's 17/0061338-5 e 17/0621904-2, em conformidade com o artigo 23, inciso V do Decreto-Lei 1.455/76 com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002, artigo 59 e alterações do parágrafo 3º dadas pela Lei nº 12.350 de 20/12/2010 c/c artigos 673, 675, inciso IV, 689 do Decreto nº 6.759/09 e artigos 73, parágrafos 1º e 2º e 77 da Lei nº 10.833/03.

Pela atuação conjunta com o sr. Eduardo nas operações, foi autuada como responsável solidária: AZUL COMÉRCIO DE PRODUTOS NÁUTICOS LTDA, CNPJ nº 10.819.501/0001-58.

Cientificados do Auto de Infração, os interessados apresentaram impugnações, alegando em síntese:

EDUARDO DE SOUZA RAMOS (fls. 1033 e seguintes):

DO CONTRATO FIRMADO ENTRE O IMPUGNANTE E A EMPRESA AZUL – TRATA-SE DE PROMESSA DE CONTRATO DE COMPRA E VENDA DE BEM A ADQUIRIR NACIONALMENTE, E NÃO DE CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE IMPORTAÇÃO OU MESMO DE COMPRA DE BEM NO EXTERIOR PARA REVENDA NO MERCADO INTERNO.

- Não houve a contratação da AZUL para que operasse no mercado externo em nome do Impugnante, tendo sido firmado, entre o Impugnante e a AZUL, verdadeiro contrato de compra e venda de bem no mercado interno (que tivesse à sua disposição ou que adquirisse para posterior venda), e não contrato de prestação de serviço de importação, nem contrato de compra de bem no exterior para revenda no mercado interno. Os alegados indícios que revelaria tratar-se de importação por encomenda (e não de compra e venda) não provam a acusação feita. Realmente, o fato de o bem não constar do estoque da AZUL quando firmado o contrato não é um problema, uma vez que não se trata de condição

para confirmar a operação, posto ser plenamente possível haver compromisso de compra e venda para obtenção e entrega futura. A circunstância de o bem ter sido vendido uma vez adquirido, não permanecendo em estoque, tampouco infirma o tratamento dado. Diversamente, tratando-se de bem adquirido para venda, era natural que assim se desse. Ainda mais tratando-se, como no caso, de bens de pouca procura e liquidez, como são motores e reversores de barco, adquiridos junto à sociedade devidamente existente e especializada na venda de itens da espécie;

DOS PAGAMENTOS FEITO PELO IMPUGNANTE À EMPRESA AZUL – INEXISTÊNCIA DE VÍNCULO COM OS PAGAMENTOS FEITOS PELA AZUL AOS EXPORTADORES.

- As transferências realizadas entre o Impugnante e a AZUL não são adiantamento de recursos para a realização da importação. Os valores pagos a título de sinal, bem como de parcela intermediária, não tinham qualquer relação com os pagamentos que a AZUL fazia a seus fornecedores estrangeiros, representando, unicamente, quantias que buscavam garantir a promessa de compra e venda.

DA IMPOSSIBILIDADE DE CARACTERIZAÇÃO DO IMPUGNANTE COMO REAL ADQUIRENTE DA MERCADORIA PARA FINS ADUANEIROS. PESSOAS FÍSICAS NÃO ESTÃO SUJEITAS ÀS REGRAS APLICÁVEIS ÀS IMPORTAÇÕES INDIRETAS.

- O Impugnante é pessoa física que, conforme atesta a própria Fiscalização em várias passagens do Relatório Fiscal, não pode figurar como “encomendante” ou “importador por conta e ordem” em operações de comércio exterior, pois tais modalidades de importação são exclusivas de pessoas jurídicas. Ademais, não existe qualquer obrigatoriedade legal de importadoras, como no caso a AZUL, declararem na documentação de importação o nome de pessoas físicas “interessadas” em adquirirem a mercadoria em território nacional.

Conclui a peça dizendo que [...] ficou demonstrado que o contrato firmado entre o Impugnante e a AZUL é verdadeiro contrato de compra e venda em território nacional, sendo que os valores pagos previamente pelo Impugnante, a título de garantia do negócio, não representam adiantamento de recursos para fins de caracterização das importações como por conta e ordem ou por encomenda, sendo certo, ainda, que a autuação padece de vício lógico insanável, pois como reconhece a própria Fiscalização, a importação somente poderia ser direta, por conta própria da importadora, razão pela qual o auto de infração merece ser cancelado.

AZUL COMÉRCIO DE PRODUTOS NÁUTICOS LTDA (fls. 1062 e seguintes):

- Tempestividade da peça defensiva, argumentando que [...] Em que pese já haver na presente data extrapolado o prazo de 30 dias ínsito no art. 15 do Dec. 70.235/72, impende salientar que, por força da pandemia do COVID-19, foi editada a portaria RFB 543 de 20/03/2020, com a redação dada pela Portaria RFB n. 936 de 29/05/2020, com a redação dada pela Portaria RFB n. 936 de 29/05/2020, e sucessivas reedições, que suspendeu todos os prazos

administrativos no âmbito da Secretaria da Receita Federal até o dia 31/08/2020, na qual se inserem as DRJs de acordo com o art. 2º./14 do regimento interno da SRFB (Portaria n. 430 de 09/10/2017). Desta forma o prazo do presente processo só começará a correr a partir do dia 01/09/2020, estando, portanto, a presente impugnação tempestiva nos ditames legais.

DA IMPOSSIBILIDADE DE DUPLA PENALIDADE PELO MESMO FATO GERADOR. INFRAÇÃO ADMINISTRATIVA DE MULTA. BIS IN IDEM.

- Alega que não há suporte normativo para responsabilizá-la pela multa exigida nestes autos, ao argumento de que sua responsabilização quanto a tal penalidade configuraria “bis in idem”, pois nos autos do processo administrativo nº 15444.720085/2020-56 já foi lhe aplicada a multa de 10% sobre o valor aduaneiro das importações fiscalizadas prevista no artigo 33 da Lei nº 11.488/07.

- Ainda neste tópico, a impugnante contesta sua responsabilização solidária sob o aspecto normativo, alegando que sua conduta não se enquadra em nenhuma das hipóteses de responsabilidade tributária solidária elencadas pela fiscalização. Diz que o art. 124, I, do CTN, não serve como base legal para imputar-lhe responsabilidade solidária, pois não há comprovação de que teve interesse jurídico no ato ou atos que deram azo à relação jurídico tributária; também não serve de base normativa para atribuir-lhe responsabilidade solidária o art. 106 do Decreto-Lei nº 37/66, que estabelece ser o adquirente e não o vendedor das mercadorias de procedência estrangeira o responsável solidário; do mesmo modo, não é supedâneo para a solidariedade o art. 674 do Dec. 6759/2009, porque não se trata de encomendante e nem de importação por conta e ordem, mas de uma importação direta.

DA LIVRE INICIATIVA. DA NÃO VEDAÇÃO LEGAL À ENCOMENDA DE PESSOA FÍSICA À PESSOA JURÍDICA IMPORTADORA. ABSOLUTA LEGALIDADE DA OPERAÇÃO.

- Após discorrer sobre o princípio da livre iniciativa, defende a legalidade das operações, questionando retoricamente [...] Onde está a LEI que proíbe uma pessoa física de efetuar uma compra de uma pessoa jurídica importadora, seja na modalidade direta ou programada? Onde está a LEI que VEDA uma pessoa jurídica importadora em vender um bem importado a uma pessoa física, obtendo ou não lucro, com pagamento antecipado ou não, parcelado ou não? Em venda pré programada ou não? Qual a ilegalidade deste FATO se os tributos da operação estão absolutamente todos recolhidos?

- Alega que a afirmação da autoridade fiscal de que, pelo fato de as instruções normativas (225/2006 e 634/2006) da SRF [...] tratarem exclusivamente de pessoa jurídica, ficaria ‘automaticamente’ vedada a encomenda por parte de pessoas físicas a pessoas jurídicas importadoras, [...] é no mínimo absurda, [...] porquanto subverte a lógica da livre iniciativa e do princípio da legalidade. [...] o fato das instruções normativas não dispuserem, ou seja, permanecerem silentes acerca da Pessoa Física na qualidade de encomendante e/ou adquirente JAMAIS tem o condão de VEDAR a compra por estas mesma pessoas físicas de bens importados

mediante revenda por parte das [...] importadoras estabelecidas no mercado. O que ocorre é que, como consumidor final, estas pessoas físicas, por definição, não irão revender os produtos, não aproveitam créditos e não praticam elisão fiscal, portanto, sequer têm a capacidade de quebra na cadeia do IPI ou diminuição de qualquer outra arrecadação, pois simplesmente não têm a obrigação de pagar a mais qualquer imposto pela aquisição dos bens, além do que já pagaram para conseguir a renda e comprar os produtos que já foram todos tributados nas operações de importação e posterior venda ao consumidor final. Neste caso, estas operações de importação e posterior venda a pessoa física consumidora final caracterizarão sempre uma importação direta e uma venda no mercado interno, mas não por conta e ordem ou por encomenda, sendo, por este motivo, DESNECESSÁRIO informar o CPF do futuro adquirente. É neste sentido inclusive que a própria Solução de Consulta, ao responder à pergunta do consulente, assim se manifesta. Quando se lê a EMENTA da Solução de Consulta N. 18 DISIT/SRRF7, que foi utilizada pela autoridade lançadora para dar suporte à presente exação, a primeira impressão é de que, de fato, para as pessoas físicas ficam totalmente VEDADAS as importações por qualquer meio, quer seja por encomenda, por conta e ordem, ou mesmo como importador. É o que diz a ementa. Contudo, ao esmiuçarem-se as razões de sua parte dispositiva, observa-se que a consulta n. 18, como não poderia deixar de ser, estava apenas e tão somente respondendo a uma pergunta objetiva. [...] Então [...]o paradigma que a autoridade fiscal utiliza para demonstrar a vedação simplesmente NÃO SE APLICA ao caso concreto.

- Sustenta que, diferentemente do que afirma a auditora fiscal, [...] não há necessidade de informar-se na DI respectiva quando a venda se dará a pessoa física, já que a própria Receita Federal dispensa esta obrigação acessória, uma vez que a pessoa física não representa qualquer risco para a sonegação neste caso, considerando que ela é – por definição – consumidora final. [...] quisesse a Receita Federal controlar a importação para venda a pessoas físicas ela simplesmente normatizaria isto, prevendo alguma obrigação acessória para o caso em espécie, que poderia se dar através de uma simples instrução normativa, nada mais. O fato de não haver uma normatização específica não quer dizer, evidentemente, que a operação é proibida, considerando o sobredito princípio constitucional da livre iniciativa.

- Argumenta que, ainda [...] que houvesse deixado de cumprir obrigação acessória de não colocar o nome do encomendante ou do beneficiário na DI, não seria o caso de PERDIMENTO das mercadorias, primeiramente porque existe multa específica para o caso de não se prestar informações de forma correta a autoridade aduaneira. (art. 711, III do DL 6.759/2009., e em segundo lugar porque o perdimento só se dá na hipótese de DANO AO ERÁRIO, o que não ocorreu na espécie.

- Afirma que [...] não é, e nem nunca foi uma trading comercial, por quanto não presta 'serviços' de importação, mas sim vende produtos. [...] Suas importações

são sempre diretas e as vendas podem se dar a posteriori ou pré programadas, como foi o caso, o que absolutamente não traz nenhuma ilegalidade.

DA ORIGEM DOS RECURSOS EMPREGADOS NAS OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO - Diz que [...] não há qualquer interveniente na venda dos motores e dos reversores.

Simplesmente foram pagos pelo comprador, pessoa física que é o consumidor final, que os utilizou na fabricação de seu barco. Apenas isso.

- Defende que o [...] fato de haver adiantamento de valores para a compra, em nada desnatura a operação. Primeiro porque não há valores de terceiros envolvidos, segundo porque os valores empregados estão declarados às autoridades e foram efetivamente empregados na operação de importação e terceiro porque a legislação permite adiantamento de valores sem que isso possa desconfigurar a transação de compra e venda.

- Diz que ainda que não se aplique diretamente a IN RFB 1937 de 15/4/2020, [...] tendo em vista o princípio do tempus regit actum, e ainda que a venda não se trata de PJ para PJ no caso concreto, observa-se que o fato de o adquirente ter adiantado valores para que se concretizassem as transações só demonstra a boa-fé dos contribuintes envolvidos na operação e que não se desnatura pelo adiantamento feito pelo Sr. Eduardo de Souza Ramos no caso in concreto. A bem da verdade não se trata de adiantamento, mas de compra programada como já bem delineado no contrato de compra e venda já apresentado.

- Advoga que [...] não houve na espécie qualquer tipo de “fraude” em relação a interposição, nem presumida e muito menos comprovada, como quer fazer crer, equivocadamente, a autoridade lançadora. [...] Apesar do esforço da fiscalização em seu relatório [...] não há fraude ou simulação provadas na espécie.

- Sustenta que não há ilicitude pois [...] Não há terceiros na operação, os motores foram para uso próprio, os pagamentos se deram da conta do comprador para a conta do vendedor, não há subfaturamento, não há sonegação, os valores estão declarados, todos os imposto estão absolutamente pagos e a compra e venda foi efetivamente feita e as mercadorias entregues mediante a emissão das notas fiscais acobertadoras das operações de venda e compra.

- Alega que o lançamento está eivado de nulidade absoluta, pois a capitulação legal a que chegou a autoridade lançadora para imputar-lhe o auto de infração [...] é divorciada da questão factual do presente processo. Ou seja, não há a hipótese de incidência da norma ao caso concreto.

Conclui a peça impugnatória, dizendo que, estando rebatidos todos os argumentos da fiscalização, evidencia-se a atipicidade da conduta do contribuinte e a conseqüente insubsistência do auto de infração, pelo que pede o acolhimento do seu recurso para declarar nulo o lançamento arbitrado pela autoridade fiscal.

Em 24/1/2022, a AZUL apresentou a petição (e documentos) de fls. 1093 a 1109, na qual, com fundamento no art. 38 da Lei nº 9.784/99 combinada com o § 4º do art. 16 do Dec. 70.235/1972, requer a juntada da solução de consulta nº 207 - Cosit, de 15/12/2021, que, no seu entender, evidenciaria a licitude da operação objeto da autuação, bem como o equívoco no entendimento do fisco quanto à subsunção do fato à norma, já que o caso em espécie se trata de importação direta e simples venda pré-programada a consumidor final na esfera das relações privadas sem qualquer óbice legal no âmbito aduaneiro.

A decisão de piso decidiu por, no mérito, julgar improcedente as impugnações e manter o crédito tributário lançado. Em síntese justificou:

- Em ambas as declarações (17/0061338-5 e 17/0621904-2) a AZUL aparece como importadora (promotora do despacho aduaneiro) e como adquirente (beneficiária) das mercadorias importadas;

- Ao se autoindicar nas DI's como adquirente das mercadorias importadas, a AZUL está declarando ao Fisco que essas mercadorias são para ela própria, que irá oferecê-las no mercado interno para quem quiser comprar. O que a fiscalizada declara é que as operações não teriam como beneficiários outras pessoas já conhecidas, e sim, a própria AZUL.

- As notas fiscais de venda das mercadorias foram emitidas em curto espaço de tempo após o desembaraço, registrando a venda ao Sr. Eduardo de Souza Ramos;

- Restando claro que não ocorreu efetivamente entrada dos bens no estoque da AZUL, mas uma entrada ficta. As mercadorias seguiram imediatamente após o desembaraço para um destinatário, não aparentando uma venda comum no mercado interno feita para um interessado qualquer, e sim, uma venda para alguém previamente conhecido;

- Isso revela que se trata de uma operação contratada anteriormente à importação, uma vez que não haveria tempo hábil para uma operação de venda comum no mercado interno. Aliás, foram duas vendas, uma em 3 horas após o desembaraço e outra em que o desembaraço se deu no fim da tarde de um dia, e a venda no início da manhã do dia seguinte. Diante disso, não há como negar que havia uma destinação pré-determinada;

- As características das operações se assemelham a uma prestação de serviços de importação, onde se vê o importador dando saída imediata, emitindo as notas de venda, agindo como uma trading (direcionando as mercadorias imediatamente após desembaraço aos seus beneficiários de fato). Só que não foi isso que a AZUL informou ao Fisco, pois, como já mostrado, nas declarações de importação ela se declarou beneficiária das operações.

- Além disso, pela sua natureza, os bens importados (motores e reversores), comumente, são objeto de encomenda aos fabricantes estrangeiros, e não bens fabricados em larga escala para posterior revenda comercial indistinta.

- Assim, a natureza dos bens e os lapsos temporais descritos acima apontam diretamente para não ser a AZUL o real sujeito passivo das operações, ao contrário do que ela declarou;

- Pelas informações prestadas, restou comprovado que, ainda no ano de 2016, o Sr. Eduardo de Souza Ramos, desejando construir uma nova embarcação, teria procurado a empresa AZUL, através de seu sócio Sr. Jorge Luis Chammas Camasmie. Por aí emerge cristalino que o nascimento do negócio foi anterior às importações, visto que estas, foram feitas posteriormente, em janeiro e abril do ano seguinte, 2017;

- Os contratos e as transferências bancárias inequivocamente comprovam que as operações em questão foram contratadas anteriormente às importações, para atender a demanda do comprador, pessoa esta que não apareceu para o Fisco;

- Pelo fato de saber e ter sido contratada para fazer uma importação para um terceiro, a AZUL simulou perante o Fisco que era a real adquirente dos bens importados e, propositalmente, ocultou o real sujeito passivo da operação para quem repassou os bens logo após nacionalização, restando configurada a interposição fraudulenta (na qual a AZUL ocultou a pessoa física, Sr. Eduardo de Souza Ramos, real adquirente dos bens);

- Pelo fato de as importações por conta e ordem serem vedadas a pessoas físicas, como muito bem o disse a autoridade fiscal: fica mais grave ainda a infração, devendo ser destacada a intenção da AZUL, pois, atuante nesse mercado há vários anos e, portanto, conhecedora dos ditames da legislação sobre o assunto, propositalmente efetua operação de comércio exterior para uma pessoa física, ocultando esta da relação jurídico tributária, e simulando perante o Fisco ser a adquirente dos bens importados;

- Pelos contratos celebrados entre a AZUL e a pessoa física compradora dos bens, e os contratos entre a AZUL e os fornecedores estrangeiros (fls. 840 a 855), vê-se que a forma de pagamento contratada no exterior é exatamente a mesma supostamente celebrada com o comprador dos bens, o que (i) mostra que a AZUL e o real adquirente, o Sr. Eduardo de Souza Ramos, acertaram os pagamentos exatamente conforme a condição dos exportadores; e, (ii) comprova que essas operações nunca se trataram de vendas comuns no mercado interno como a AZUL declarou ao Fisco;

- Que quando se verificou o extrato bancário da AZUL da conta corrente dela no Banco Itaú, de onde vieram os recursos para liquidação desse câmbio, constatou-se que (conforme extrato abaixo) no dia 12/09/2016, houve a transferência de R\$ 463.459,60 vinda do Sr. Eduardo de Souza Ramos. Considerando que o saldo em conta corrente da AZUL, antes dessa transferência, era de R\$ 8.064,84, vê-se que foi com os recursos enviados pelo Sr. Eduardo que a AZUL remeteu a soma necessária à realização do fechamento de câmbio da operação. Ou seja, o Sr. Eduardo enviou os recursos para a referida liquidação cambial;

- Os elementos probatórios colhidos pela fiscalização e acostados aos autos comprovam, de maneira insofismável, que todos os quatro pagamentos (dois referentes aos

motores e dois referentes aos reversores) feitos aos exportadores dos bens em questão tiveram como origem transferências feitas pelo Sr. Eduardo de Souza Ramos;

- Além da constatação de que os pagamentos dos contratos de câmbio foram feitos com recursos enviados pelo Sr. Eduardo de Souza Ramos, verificou a fiscalização que houve também o envio de recursos por esta mesma pessoa física (Sr. Eduardo), nos valores de R\$ 119.309,48 e R\$ 440.711,20, nas datas exatas do pagamento dos tributos, 11/01/2017 e 18/04/2017, datas dos registros das declarações de importação 17/0061338-5 e 17/0621904-2, ocasião em que foram debitados em conta corrente os tributos devidos nas operações.

- Diante desses fatos, é inquestionável que as operações foram feitas com recursos fornecidos por terceiros (por conta e ordem de um terceiro), as quais, como bem o disse a autoridade fiscal, “tomam vulto ainda maior”, quando analisadas à luz dos documentos fiscais emitidos pela AZUL (notas fiscais de entrada das mercadorias importadas e notas fiscais de venda para o Sr. Eduardo de Souza Ramos), “nos quais se comprova a simulação que os agentes envolvidos infligiram ao Fisco”;

- Que a forma de pagamento na Nota Fiscal de Venda é “pagamento à vista”, e que o pagamento teria sido realizado em 3 parcelas;

- Que a forma de pagamento na Nota Fiscal de Entrada que registrou a importação da mercadoria do fornecedor no exterior também registrou de forma equivocada que o pagamento teria sido à vista, quando na verdade teria sido realizado em 2 parcelas;

- Que um cálculo percentual mostraria uma suposta lucratividade da AZUL na casa de irrisórios 3,7%. Isso, conforme já dito, sem levar em conta os demais custos e despesas inerentes à atividade, como por exemplo, armazenagem, frete interno, despesas com despachante aduaneiro, desconsolidação de cargas (BL/AWB), desova, demurrage, etc. Apenas algumas destas já consumiriam as supostas margens praticadas;

- Que não merece acolhida a pretensão da impugnante para que se reforme o auto de infração firmada no argumento de que a solução de consulta nº 207 - Cosit, de 15/12/2021 acostada aos autos às fls. 1100 a 1009, evidenciaria a legalidade das operações autuadas e demonstraria o equívoco do fisco quanto à subsunção do fato à norma;

- Primeiro, porque a referida solução de consulta não se aplica ao caso discutido nestes autos, porque ela versa sobre importação por encomenda e as operações de importação em questão não se deram nesta modalidade, mas sim, materialmente, por conta e ordem de pessoa física, Sr. Eduardo de Souza Ramos. Os fundamentos da solução de consulta são claros no sentido de que o caso objeto da consulta é uma importação por encomenda;

- Segundo, porque mesmo que as operações de importação tivessem sido realizadas na modalidade por encomenda - o que não é o caso, apenas para argumentar -, a solução de consulta referenciada não teria o alcance desejado pelo impugnante de tornar lícitas operações de importação indubitavelmente eivadas de ilegalidades, feitas à margem da legislação que regula a

atuação dos intervenientes no comércio exterior, em que restou comprovada a interposição fraudulenta da pessoa jurídica AZUL, mediante o emprego de diversos meios simulatórios, com a finalidade de ocultar o real adquirente, sr. Eduardo de Souza Ramos, promotor e financiador das operações fiscalizadas;

- Terceiro, porque as operações fiscalizadas não se trata de importação direta e simples venda pré-programada a consumidor final como quer fazer crer a impugnante, mas sim de importação por conta e ordem do Sr. Eduardo de Souza Ramos, ocultado fraudulentamente dos olhos do fisco, em completo desalinho com a legislação que regula as operações de comércio exterior;

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Marco Unaian Neves de Miranda - Relator

Em 30/01/2023 foi dada ciência do acórdão de impugnação ao Sr. Eduardo de Souza Ramos. Em 28/02/2023 foi solicitada a juntada ao processo de seu recurso voluntário.

Em 26/01/2023 foi dada ciência do acórdão de impugnação à empresa - AZUL COMERCIO DE PRODUTOS NAUTICOS LTDA. Em 27/02/203 foi solicitada a juntada ao processo de seu recurso voluntário.

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

O recurso voluntário apresentado pelo Sr. Eduardo de Souza Ramos longamente argumentou conforme o resumido na folha 1194 do processo:

1) Inexistia norma que obrigasse a identificação de pessoas físicas nas declarações de importação realizadas por pessoa jurídica. O controle aduaneiro tinha por objetivo verificar apenas a pessoa jurídica. Tanto que a exigência de menção de pessoa física só foi introduzida posteriormente, em 09/2022, com a edição da IN RFB 2.101/2022, que deu nova redação à IN RFB 1.861/2018 (art. 2º).

2) Ao responder consulta formulada pela AZUL (fls. 1.100 e segs.), a COSIT, por meio da SC COSIT 207/2021, confirmou a inexistência, à época, de tal obrigação. Segundo a COSIT, esse fato não impedia que pessoas jurídicas importassem e revendessem bens de interesse pessoas físicas, como supôs a Fiscalização. Nessa hipótese, conforme a orientação da COSIT, a AZUL deveria seguir os procedimentos da importação por conta própria, como ocorreu no caso concreto.

3) Há manifesto vício lógico na autuação, na medida em que a premissa encampada pela Fiscalização, relativa à ausência de norma que exigisse a identificação de pessoas físicas nas declarações de importação, não conduz à conclusão de que as pessoas físicas não poderiam adquirir mercadorias importadas. Simplesmente inexistia a obrigação de se identificar pessoas físicas nas declarações de importação. Ora, como as pessoas físicas não podiam adquirir produtos importados por terceiros, em havendo a sua aquisição junto a importadores que realizavam a compra no exterior e a nacionalização por sua conta e risco, a única conclusão era de que as aquisições feitas já no Brasil por indivíduos eram operações internas, dispensando, de toda forma, a identificação nas declarações de importação.

4) Se tanto não bastasse, no caso concreto, quando menos, ao contrário do que alegou a Fiscalização, a documentação comprova tratar-se de operações internas, pois o RECORRENTE não teve qualquer participação nas importações, que foram conduzidas por conta e risco da AZUL, a qual contratou a entrega de mercadorias nacionalizadas.

Portanto, ou bem se reconhece que inexistia, à época, obrigação de se informar, nas declarações de importação, operações envolvendo pessoas físicas, ou bem se reconhece que as operações de que se cuida foram realizadas internamente e, assim, dispensavam a identificação do Recorrente. Seja como for, porque a AZUL não estava obrigada a identificar o RECORRENTE nas declarações de importação, as multas em tela são indevidas e devem ser canceladas. É o que se passa a expor detidamente adiante.

Por fim, o pedido do recurso do Sr. Eduardo conclui:

Por todo o exposto, ficou demonstrado que a AZUL não estava obrigada a identificar o RECORRENTE nas declarações de importação, como confirmado pela SC COSIT 207/2021, o que inviabiliza a acusação atinente à sua ocultação, pois tal exigência foi imposta apenas a partir da IN RFB 2.101/2022 (que deu nova redação à IN RFB 1.861/2018). Se tanto não bastasse, a autuação padece de vício lógico insanável, pois, como reconhece a própria Fiscalização e a COSIT, a importação somente poderia ser direta, por conta própria da importadora. Por fim, o contrato firmado entre o Recorrente e a AZUL é verdadeiro contrato de compra e venda em território nacional e os valores pagos previamente pelo RECORRENTE, a título de garantia do negócio, não representam adiantamento de recursos para fins de caracterização das importações como por conta e ordem ou por encomenda. Por todas essas razões, justifica-se a reforma do acórdão recorrido e o cancelamento do auto de infração, o que se requer.

Já o recurso apresentado pela empresa AZUL COMÉRCIO DE PRODUTOS NÁUTICOS LTDA, em apertada síntese trouxe:

- Que o auto de infração não tem condição de prosperar, visto que desprovido dos elementos de materialidade dolosa do contribuinte;
- Que o relator do caso na DRJ para surpresa da recorrente entendeu que a Solução de Consulta 207/2001 não se aplicaria ao caso concreto;
- Que os contribuintes em nenhum momento negaram ou sonegaram informações ao fisco. Pelo contrário, a origem dos recursos é evidente e declarada;
- Que no caso o contribuinte seguiu todas as orientações legais, não logrando êxito a fiscalização em apontar o aspecto doloso da operação;
- Que em nenhum momento houve ardil para lesar ou mesmo dificultar o controle aduaneiro;
- Que a premissa da fiscalização em proibir a pessoa física de importar e criar uma narrativa em torno dessa proibição não pode se sustentar, visto que não possui subsunção do fato a norma;
- Que os recursos foram próprios da azul possuindo esta plena capacidade econômica como já restou claro e mais, a Azul agiu de forma totalmente independente, realizando a negociação internacional, adquirindo a mercadoria, realizando o despacho aduaneiro, e depois revendendo ao Sr. Eduardo;
- Quanto ao Bis In Idem. a empresa já foi efetivamente lançada no valor de R\$ 154.192,21 (cento e cinquenta e quatro mil, cento e noventa e dois reais e vinte e um centavos), correspondente a MULTA de 10% do valor aduaneiro das importações fiscalizadas, em auto de infração diverso deste (processo n. 15444-720.085/2020-56), onde a empresa apresentou defesa e pretende anular o auto tendo em vista a total ausência de regularidade no lançamento. Assim, não é razoável, legal, moral ou justo, pretender responsabilizá-la solidariamente por outra multa, desta vez correspondente a 100% do valor aduaneiro, ora lançado ao comprador da mercadoria, que é pessoa física diversa, que manteve apenas relação comercial com a empresa de compra e venda de produtos. No caso em pauta, caso não haja a anulação dos autos de infração a empresa seria responsável por 110% do valor aduaneiro da importação;
- O que houve foi apenas uma importação direta, em venda pré programada com entrega imediata dos bens importados, baseada em contrato comercial prévio e lícito, não havendo qualquer tipo de prejuízo à Fazenda Nacional, já que todos os tributos foram pagos e todas as informações necessárias à operação aduaneira foi efetivada, além das origens dos recursos serem conhecidas e declaradas;
- Não houve qualquer ilícito na conduta dos contratantes, mas ainda que houvesse, a responsabilidade solidária por interesse comum decorrente de ato ilícito demanda que a pessoa a ser responsabilizada tenha vínculo com o fato gerador do tributo e com a pessoa do contribuinte ou do responsável e não apenas amizade declarada, como quer fazer crer a fiscalização;

Passemos a análise.

Primeiramente, relativamente à responsabilidade solidária e ao Bis in Idem, a Solução de Consulta Interna COSIT nº 9/2014, ao tratar da qualificação dos sujeitos passivos, diante da hipótese de interposição fraudulenta de terceiros na importação trouxe que tanto o importador oculto como o ostensivo podem ser qualificados como contribuintes dos tributos e penalidades incidentes na operação, e, de forma indireta, afastou o entendimento de que seria o caso de bis in idem.

Nesse ponto não assiste razão ao recorrente. Referida Solução de Consulta restou assim ementada:

Qualificação dos sujeitos passivos na importação realizada com interposição fraudulenta 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. Eventual erro na qualificação dos sujeitos passivos solidários não implica a nulidade do lançamento, salvo se ficar demonstrada a ocorrência de prejuízo para as partes.

Segundo, de fato, a Instrução Normativa RFB 1861/2018 passou a prever a possibilidade de pessoa física ser considerada adquirente de mercadoria de procedência estrangeira importada por sua conta e ordem, ou encomendante predeterminado, somente a partir de 09 de setembro de 2022, quando houve alterações de seus Arts. 2º e 3º § 1º.

A aplicação de Solução de Consulta 207/2021 foi desconsiderada pela decisão de piso porque entendeu que o caso concreto seria de importação por conta e ordem de terceiro, e a referida Solução de Consulta tratava de importação por encomenda.

Vejamos, o Termo de Verificação Fiscal aparentemente apresenta trechos contraditórios, nas folhas 919 e 969 do processo, parece considerar a operação como tendo sido importação por encomenda.

As referidas operações foram efetuadas sem a observância da legislação que estabelece os requisitos e condições para a atuação em operações procedidas para revenda a encomendante predeterminado (Lei nº 11.281/2006 e Instruções Normativas SRF nº 634/2006 e nº 225/2002, vigentes à época das operações ora em auditoria, substituídas pela Instrução Normativa RFB nº 1.861, de 27 de dezembro de 2018, nos mesmos termos).

...

Diante de todos os fatos apresentados no presente trabalho de fiscalização, restou evidente que a empresa fiscalizada efetuou as operações de importação

ora em auditoria, a partir de “encomenda” previamente acordada com o Sr. Eduardo de Souza Ramos, que inclusive forneceu os recursos para o pagamento dessas importações junto aos exportadores estrangeiros.

E na folha 963 do processo aparentemente categoriza as operações como sendo por conta e ordem.

Se do ponto de vista do comércio exterior e, logicamente, da legislação que disciplina a matéria, temos inquestionavelmente, operações feitas com recursos de terceiro, ou seja, por conta e ordem de um terceiro, não declaradas ao Fisco, estas tomam vulto ainda maior quando analisados os documentos fiscais emitidos pela AZUL, ou seja, as notas fiscais de entrada das mercadorias importadas e as notas fiscais de venda para o Sr. Eduardo de Souza Ramos, nos quais se comprova a simulação que os agentes envolvidos infligiram ao Fisco, conforme demonstrado no tópico a seguir.

A decisão de piso aparentemente também apresenta trechos contraditórios, na folha 1145 do processo entende que eram operações de importação previamente encomendadas pelo Sr. José Eduardo Ramos.

A alegação do impugnante de que as transferências financeiras realizadas por ele para a empresa AZUL não representavam adiantamento de recursos para a realização das importações, mas buscavam garantir a promessa de compra e venda, é inconsistente, porquanto está comprovado pelos extratos bancários constantes dos autos e resumidos no item 3.4 do relatório, fls. 953-963, que os valores enviados pelo Sr. Eduardo de Souza Ramos em favor da AZUL se destinaram (e foram efetivamente utilizados) para o pagamento do exportador estrangeiro (liquidação dos contratos de câmbio) e dos tributos devidos nas operações de importação nºs. 17/0061338-5 e 17/0621904-2, o que deixa patente que esses aportes de recursos feitos pelo senhor Eduardo à empresa AZUL se destinaram a **custear as operações de importação das mercadorias previamente encomendadas pelo Sr. José Eduardo Ramos** e não a “garantir promessa de compra e venda”, como alega o impugnante.

De toda forma, ao fim, a decisão de piso entendeu que as operações em questão teriam se dado materialmente na modalidade por conta e ordem, aparentemente por acreditar que os valores enviados pelo Sr. Eduardo de Souza Ramos em favor da AZUL se destinaram para o pagamento do exportador estrangeiro (liquidação dos contratos de câmbio) e dos tributos devidos nas operações de importação nºs. 17/0061338-5 e 17/0621904-2.

Não há elementos para caracterização das operações sob análise como sendo por conta e ordem do Sr. Eduardo de Souza Ramos. Veja-se que o § único do Art. 1º da IN RFB

225/2002, a época dos fatos, trazia que se entende por importador por conta e ordem de terceiro a pessoa jurídica que promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria adquirida por outra. Mesmo desconsiderando o fato de que o Sr. Eduardo de Souza Ramos não se constitui em pessoa jurídica, no caso em questão não há provas de que a mercadoria tenha sido adquirida no exterior por ele. De fato, conforme se depreende da própria denominação social da empresa AZUL COMÉRCIO DE PRODUTOS NÁUTICOS, o mais provável é que a compra das mercadorias no exterior, produtos que se enquadram exatamente no ramo de especialidade da empresa, tenha sido realizada pela empresa AZUL. Ainda, o § 3º do Art. 3º da IN RFB 1861/2018 traz, desde sua primeira versão, que devem ser considerados recursos próprios do importador por encomenda o pagamento da obrigação, ainda que anterior a realização da operação ou da efetivação da transação comercial de compra e venda. Em que pese a IN 1861/2018 tenha sido publicada após o registro das Declarações de Importação sob análise, seu teor é meramente explicativo, e não há razão para se considerar que antes de sua publicação os recursos de pagamento recebidos não eram próprios. Ou seja, o fato de o Sr. Eduardo de Souza Ramos ter efetuado pagamentos à empresa AZUL antes do registro da Declaração de Importação, por si só, não caracterizaria uma importação por sua conta e ordem.

Ademais, para fins de argumentação, mesmo que hipoteticamente se considerasse que as operações sob análise deveriam ser classificadas como sendo por conta e ordem do Sr. Eduardo de Souza Ramos, tem-se que a Solução de Consulta 207/2021 entendeu que as operações do consulente se enquadrariam na modalidade de importação por encomenda, e por isso se referiu especificamente a essa modalidade. Todavia cumpre notar que conforme depreende-se do relatório da solução de consulta, a consulente, em tese, se referia aos dois tipos de importação indireta, por conta e ordem de terceiro e por encomenda. Da análise da solução de consulta, transparece que a argumentação é também aplicável ao caso da importação por conta e ordem. Vejamos:

Dessa forma, se a lei tributária não estipula tratamento específico, é consentâneo supor que deva prevalecer a liberdade contratual. Destaque-se que o modelo do negócio mercantil é regulado pelo princípio da liberdade de contratação previsto no código civil:

...

Todavia, a leitura completa da IN RFB nº 1861/18 demonstra que a administração tributária considerou necessário e oportuno estabelecer controles para evitar fraudes e obter garantias em relação ao crédito tributário apenas no caso de pessoas jurídicas.

Não quer dizer que avançou em matérias reservadas à lei, como impedir que pessoas físicas exerçam a liberdade de estabelecer contratos privados aceitos pela legislação comercial e não vedados pelas leis tributárias. Isso fica claro na leitura do art. 8º da IN citada:

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

...

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

...

§ 2º Caso o encomendante predeterminado determine que as mercadorias sejam entregues a estabelecimento de outra pessoa, física ou jurídica, deverão ser observados os seguintes procedimentos:

I - o importador por encomenda emitirá nota fiscal de venda das mercadorias para o encomendante predeterminado, nos termos do inciso II do caput; e II - o encomendante predeterminado emitirá nota fiscal de saída, observada a natureza da operação, para o novo destinatário, na qual deverão ser informados:

(...)12.1. O trecho deixa claro que o encomendante predeterminado poderá solicitar que a mercadoria importada seja entregue diretamente para outro destinatário, eventualmente uma pessoa física encomendante para a qual tenha vendido o produto. Ora, é ilógico imaginar que a RFB vede a encomenda de mercadoria estrangeira por pessoa física se o contrato for realizado diretamente com o importador, mas permita a operação se essa mesma encomenda for realizada com a intermediação de um encomendante pessoa jurídica. Seria tão somente uma imposição desnecessária de custos ao encomendante.

13. Assim, se uma encomenda é realizada por pessoa física a uma empresa regularmente constituída no país, que importará o produto para revendê-lo ao encomendante no mercado interno, não há tratamento tributário específico a se considerar, pois não houve, por parte do legislador ou da administração tributária, intenção de aplicar controles extraordinários ao processo.

13.1. Em outras palavras, a importação por conta própria de pessoa jurídica mediante encomenda de pessoa física realizada no mercado interno deve reger-se pela legislação tributária ordinária no âmbito aduaneiro, ou seja, de importação comum, e pela comercial na esfera das relações contratuais privadas.

O Art. 7º da IN RFB nº 1861, que se refere a importação por conta e ordem, tem texto análogo ao do art. 8º. Se a argumentação vale para a importação por encomenda obviamente também vale para a importação por conta e ordem de terceiro.

Ou seja, para fins de argumentação, ainda que hipoteticamente se considere que as operações sob análise de fato sejam operações de importação por encomenda ou por conta e ordem de terceiros, a época dos fatos, não havia previsão normativa, ou obrigação, para que o

encomendante predeterminado ou real adquirente de mercadoria de procedência estrangeira do tipo pessoa física fosse registrado na Declaração de Importação. Disso, tem-se que não há que se falar em ocultação, visto que no caso concreto, não havia tratamento tributário específico a se considerar, pois não houvera, por parte do legislador ou da administração tributária, intenção de aplicar controles extraordinários ao processo, não existindo previsão para declaração de real adquirente ou encomendante predeterminado do tipo pessoa física.

Assim, entendo que assiste razão aos recorrentes.

De toda forma, aprofundaremos a análise de mérito. A penalidade aplicada no presente caso é a prescrita no Inciso V do Art. 23 do Decreto-Lei 1455/76, que prevê a punição com a pena de perdimento das mercadorias estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.

O fisco tem a obrigação de comprovar ter havido a ocultação mediante fraude ou simulação. Em apertada síntese, para afirmar que as operações em questão eram irregulares, trouxe o fisco:

- Que a empresa AZUL se auto indicou nas Declarações de Importação como adquirente das mercadorias importadas;
- Que as mercadorias seguiram imediatamente após o desembaraço aduaneiro para um destinatário, não aparentando uma venda comum no mercado interno feita para um interessado qualquer, e sim, uma venda para alguém previamente conhecido;
- Que a natureza dos bens, motores e reversores de transmissão, que comumente são objeto de encomenda aos fabricantes estrangeiros, e não são bens fabricados em larga escala para posterior revenda comercial indistinta;
- Que a natureza dos bens e os lapsos temporais apontam diretamente para não ser a AZUL o real sujeito passivo das operações;
- Que o nascimento do negócio foi anterior às importações e que os contratos de compra e venda apresentados configuram indiscutivelmente ter havido solicitação da importação feita pelo Sr. Eduardo de Souza Ramos;
- Que a análise dos contratos e transferências bancárias deixam inequivocamente comprovado que as operações em questão foram contratadas anteriormente às importações, para atender a demanda do comprador, pessoa esta que não apareceu para o Fisco até a presente fiscalização;

- Que há uma aparente coincidência temporal com o envio de recursos do Sr. Eduardo de Souza Ramos para empresa AZUL, e o pagamento do fornecedor no exterior e dos tributos no comércio exterior;

- Que a lucratividade, calculada pela fiscalização, de apenas 3,7% seria obscura e insuficiente e a forma de pagamento registrada nas Notas Fiscais de Venda ao Sr. Eduardo seria incondizente com os documentos apresentados;

A questão temporal, envio das mercadorias tão logo sejam desembaraçadas e o envio de recursos financeiros do Sr. Eduardo de Sousa Ramos para empresa AZUL antes do registro da Declaração de Importação, não é suficiente para caracterização de fraude ou simulação. Hipoteticamente é perfeitamente possível que uma compra seja realizada no mercado interno, com pagamento antes da entrega da mercadoria, e o fornecedor, com vistas a atender ao pedido de seu cliente no mercado interno, realize uma importação para compor seu estoque e concretizar a venda com a entrega da mercadoria, e isso, não necessariamente implica fraude ou simulação. Em artigo¹ publicado no livro Estudos Tributários e Aduaneiros X Seminário CARF, o conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles ao tratar do assunto traz o seguinte exemplo.

Só para ficarmos com um exemplo, não é possível imaginar que a pessoa que vá até uma concessionária e adquira um automóvel importado para entrega futura possa ser penalizada com a pena de perdimento caso a concessionária não a indique como encomendante na declaração de importação. Mesmo que essa operação possua todas as características de uma importação por encomenda, e mesmo que a falta de indicação do encomendante na declaração de importação caracterize a ocultação do sujeito passivo, faltaria ainda um elemento essencial do tipo para que se pudesse aplicar a pena de perdimento, qual seja, a fraude ou a simulação que teriam propiciado a ocultação, o que, convenhamos, não parece existir no caso.

No caso concreto, o que os contratos entre o Sr. Eduardo Souza Ramos e a empresa AZUL firmam é uma operação de compra e venda de produtos náuticos, exatamente o ramo de atuação da empresa AZUL, e não configuram de fato uma solicitação de importação. Não há nos autos nenhuma prova comprovando fraude ou simulação no referido contrato, ou que a transação de compra de mercadoria no exterior tenha sido de fato realizada pelo Sr. Eduardo. Aparentemente o contrato foi cumprido pelas partes em seus termos, e dada a natureza das mercadorias importadas, que envolve complexidade em sua especificação e no trato com os fornecedores internacionais, o mais provável é que a transação de compra de mercadoria no

¹ Perdimento por ocultação: de olho no preenchimento do tipo infracional

exterior tenha sido realizada pela empresa AZUL, especializada no fornecimento desse tipo de produto.

A respeito da aparente coincidência temporal com o envio de recursos do Sr. Eduardo de Souza Ramos para empresa AZUL, e o pagamento do fornecedor no exterior e dos tributos no comércio exterior, transcreve-se trecho do recurso apresentado pelo Sr. Eduardo de Souza Ramos:

Por certo, o fato de a AZUL propor contratualmente a seus clientes formas de pagamento que, de acordo com sua experiência no ramo, lhe proporcionem fluxo de caixa suficiente para o adimplemento de suas obrigações contratuais e comerciais da melhor forma possível, não traz qualquer ilegalidade à operação de importação, nem tampouco desqualifica juridicamente o contrato de compra e venda firmado em território nacional.

Da mesma forma, não faz qualquer sentido a alegação da Fiscalização de que “A análise dos contratos e das transferências bancárias citados deixam inequivocamente comprovado que as operações em questão foram contratadas anteriormente às importações, para atender a demanda do comprador, pessoa esta que não apareceu para o Fisco até a presente fiscalização” (fl. 952).

Ora, é óbvio que as operações em questão foram contratadas, em território nacional, em momento anterior à importação e sem exportador pré-identificado. Como visto dos trechos dos contratos acima colacionados, o RECORRENTE estava, desde a promessa de compra e venda, ciente de que a vendedora não possuía os motores e reversores em estoque, e que precisaria, antes da entrega da mercadoria, realizar as importações.

O fato de ser exigido do RECORRENTE um sinal não significa, de forma alguma, que tais valores representariam “adiantamento de recursos” para que as importações fossem concretizadas. Os pagamentos feitos pelo RECORRENTE à AZUL estão contidos nos comprovantes de fls. 889/891, com relação ao primeiro contrato, e 892/894, com relação ao segundo contrato. As datas das transferências são inequívocas e reconhecidas pela própria Fiscalização, conforme os seguintes trechos abaixo, extraídos do próprio Relatório Fiscal (fls. 951 e seguintes):

...

Percebe-se que as transferências foram realizadas pelo RECORRENTE nos exatos termos previstos nos contratos: eram promessas de compra e venda com previsão para entrega das mercadorias em seis meses, nas quais o RECORRENTE estava obrigado ao pagamento de um sinal imediato, a título de garantia do negócio, uma parcela intermediária e uma última parcela, quando da entrega da mercadoria.

A Fiscalização alega, no entanto, que os pagamentos feitos pelo RECORRENTE estavam atrelados às despesas com a própria aquisição da mercadoria no exterior por parte da AZUL, e com os custos tributários e aduaneiros com a nacionalização da mercadoria:

...

A Fiscalização distorce os fatos na tentativa de fixar eventual vínculo inexistente entre os valores pagos pelo RECORRENTE à AZUL, e desta para seus fornecedores estrangeiros. Conforme reconhecido pela própria Fiscalização, o RECORRENTE fez, para cada um dos conjuntos de mercadorias, três transferências. É possível visualizar nas planilhas abaixo que o encontro de datas mencionado pela Fiscalização não existe:

...

Por outro lado, os fechamentos de câmbio foram realizados pela AZUL, conforme descrito pela própria Fiscalização, em quatro datas distintas:

...

Percebe-se que, em setembro de 2016, o RECORRENTE transferiu à vendedora AZUL, a título de garantia do negócio, duas parcelas nos valores de R\$ 463.459,60 e R\$ 80.760,73, que perfazem um total de R\$ 544.200,33 (quinhentos e quarenta e quatro mil duzentos e vinte reais e trinta e três centavos). No entanto, houve dois fechamentos de câmbio por parte da AZUL no mesmo mês (por certo, em razão de a empresa ter adquirido as mercadorias no exterior, que deveriam ainda ser produzidas), nos valores de R\$ 407.745,00 e R\$ 74.958,20, que somaram um total de pagamentos ao exterior de R\$ 482.703,20 (quatrocentos e oitenta e dois mil setecentos e três reais e vinte centavos).

Neste primeiro momento, portanto, há uma diferença entre as transferências e os fechamentos de câmbio de R\$ 61,5 mil a favor da AZUL (aprox. 11% do valor das transferências até aquele momento). Isso, obviamente, não aconteceria no mesmo mês de assinatura dos contratos (diga-se, de mercadorias que seriam entregues somente em seis meses), caso a posição da AZUL fosse a de simplesmente “emprestar seu nome” ao RECORRENTE para realizar as operações de importação. Fica evidente que a AZUL não estava “prestando serviço de importação por encomenda” como afirma a Fiscalização (e menos ainda intermediou importação por conta e ordem como fez a DRJ), mas atuou como vendedora em território nacional e compradora no mercado externo.

Importante enfatizar que essa mesma situação, de “excesso” de valores, ocorreu em todas as outras etapas que envolveram as transferências e os fechamentos de câmbio por parte da AZUL. Não há nos autos qualquer evidência, ou ao menos indício, de que o RECORRENTE tivesse ciência que os fechamentos de câmbio ocorreram após os pagamentos por ele realizados, ou tampouco se os valores eram suficientes para que a empresa AZUL concretizasse seus negócios no exterior. Ademais, o fato de haver excedente de valores entre os pagamentos e as

obrigações contratuais e comerciais da AZUL demonstra inequivocamente a regularidade de suas operações. Outro ponto que chama a atenção na argumentação da Fiscalização acima colacionada é o de que a AZUL certamente teria utilizado os recursos do RECORRENTE para realizar os fechamentos de câmbio. Tal assertiva está baseada numa suposta impossibilidade financeira de a AZUL realizar os pagamentos ao exterior, não fossem as transferências realizadas pelo Recorrente. Conforme visto, a Fiscalização afirmou que “quando vamos verificar o extrato bancário da AZUL da conta corrente dela no Banco Itaú, de onde vieram os recursos para liquidação desse câmbio, vemos que (vide extrato abaixo) no dia 12/09/2016, houve a transferência de R\$ 463.459,60 vinda do Sr. Eduardo de Souza Ramos. Considerando que o saldo em conta corrente da AZUL, antes dessa transferência, era de R\$ 8.064,84, vê-se que foi com os recursos enviados pelo Sr. Eduardo que a AZUL remeteu a soma necessária à realização do fechamento de câmbio da operação. Ou seja, o Sr. Eduardo enviou os recursos para a referida liquidação cambial”. Evidencia-se, neste ponto, verdadeira MÁ-FÉ da Fiscalização, que distorce os fatos e lança mão de argumentos falaciosos para tentar aplicar ao RECORRENTE multa absolutamente incabível e sem amparo na legislação de regência. De fato, quando analisado o extrato bancário da AZUL, juntado aos autos em razão de resposta à Fiscalização apresentada por aquela empresa, há certa equivalência entre as entradas e saídas ocorridas no mês de setembro de 2016, utilizado aqui como exemplo em razão do excerto acima colacionado (fl. 716)

...

E, de fato, o saldo da conta-corrente da AZUL, antes da transferência realizada pelo RECORRENTE em 12/09/2016, era de R\$ 8.064,84 (fl. 717):

...

O que a Fiscalização deixou de mencionar é que a empresa AZUL possuía, atrelada à mesma conta, investimentos em um fundo DI (portanto, de resgate automático – “investimentos com liquidez diária”, conforme extrato) que somavam, ao final daquele mesmo mês, R\$ 849.437,22 (oitocentos e quarenta e nove mil quatrocentos e trinta e sete reais e vinte e dois centavos). Isso deixa evidente que a AZUL poderia, sem qualquer dúvida, ter realizado o fechamento de câmbio em setembro/2016 independente das transferências realizadas pelo RECORRENTE.

A esse respeito, não é demasiado destacar que os montantes depositados na conta da AZUL não só se incorporaram ao seu patrimônio, como são fungíveis. Isso é, não se pode dizer que os montantes transferidos pelo RECORRENTE foram utilizados para o pagamento dos custos da AZUL e, a despeito disso, era natural que assim o fosse.

Afinal, como dito, esses valores se incorporaram ao patrimônio da AZUL.

Aliás, ainda que não seja de interesse do RECORRENTE defender direito alheio, a análise detida dos extratos bancários da AZUL para o período auditado (que

compreende os meses de set/2016 a abril/2017) demonstra a saúde financeira da empresa e a independência quanto aos recursos transferidos pelo autuado. A AZUL chega a possuir, no final de abril/2017 (portanto, após realizadas todas as despesas e custos relativos às importações objeto dos autos), R\$ 2.070.694,68 (dois milhões setenta mil seiscentos e noventa e quatro reais e sessenta e oito centavos) em investimento de resgate imediato, o que deixa patente que não havia qualquer necessidade de se aguardar as transferências do RECORRENTE para cumprir suas obrigações perante seus fornecedores estrangeiros.

Repita-se, neste ponto, que não existe qualquer ilegalidade por parte da AZUL em oferecer a seus clientes em mercado nacional formas de pagamento que melhor lhe atendam comercialmente, perante fornecedores estrangeiros. Por ser a AZUL conhecedora dos prazos que lhe são requeridos pelas indústrias internacionais, não há qualquer óbice ao recebimento de valores, por parte de clientes (como no caso do RECORRENTE), de acordo com as etapas de industrialização ou remessa dos bens ao Brasil.

Conforme visto acima, o mercado náutico envolve bens e mercadorias que são produzidos e comercializados mediante demanda específica, e a ocorrência de certa identidade entre recebimentos e pagamentos é comum em atividades dessa natureza. Tal fato, de maneira alguma, evidenciaria uma “necessidade” por parte da AZUL das transferências realizadas pelo RECORRENTE, nem tampouco teria o condão de transformar as importações por conta própria da AZUL em importações por encomenda ou por conta e ordem do Recorrente. O risco das operações, repita-se, sempre foi da AZUL, que na impossibilidade de concretizar a venda ocorrida em território nacional, estaria obrigada, por determinação contratual, a devolver os valores em sua integralidade ao Recorrente.

Entendo que a razão está com os recorrentes.

Sim, o fato de a AZUL propor contratualmente a seus clientes formas de pagamento que lhe proporcionem fluxo de caixa suficiente e lhe sejam mais convenientes, não traz qualquer ilegalidade à operação de importação, nem tampouco desqualifica juridicamente o contrato de compra e venda firmado em território nacional. Aparentemente o procedimento é amparado pela liberdade de atuação da empresa, e não há qualquer impedimento para que seja realizado. Esse parece ser um comportamento aceitável para uma empresa que vise segurança e continuidade de seus negócios. A existência de pagamentos antes da entrega da mercadoria, por si, não é suficiente para respaldar a pena de perdimento. Note que na medida que os pagamentos são realizados em uma operação de compra e venda, mesmo antes da entrega das mercadorias, a princípio, passam a fazer parte do patrimônio da recebedora, e sua eventual utilização não pode ser considerada como utilização de recursos de terceiros. Inclusive, a própria IN RFB 1861/2018, em seu Art. 3º § 3º, quando tratando dos recursos próprios do importador por encomenda tem entendimento equivalente.

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

Ainda, conforme destacou o recorrente, da análise dos extratos bancários a empresa AZUL demonstra capacidade financeira e independência quanto aos recursos transferidos pelo Sr. Eduardo de Souza Ramos.

A respeito da suposta baixa margem de lucratividade da empresa AZUL, entendo que não constitui prova de ocultação mediante fraude ou simulação ou interposição fraudulenta. As razões para uma empresa apresentar baixa margem de lucro em uma operação específica, ou em operações em geral, são variadas. Por exemplo, podem incluir peculiaridades do mercado, estratégia empresarial e dificuldades de operação. Não se pode presumir fraude ou simulação pela ocorrência de baixa margem de lucro. No sistema econômico vigente é comum que empresas não apresentem lucro algum, ou até operem em prejuízo em algumas circunstâncias, e, eventualmente, tenham que fechar as portas, e isso não necessariamente implica a existência de fraude ou simulação.

Tampouco o fato de a forma de pagamento registrada nas Notas Fiscais de Venda ao Sr. Eduardo ser incondizente com os documentos apresentados faz qualquer prova a respeito da infração imputada. Dado o contexto e a documentação apresentada, aparentemente o caso se trata de falta de zelo no preenchimento dos documentos fiscais.

Cabe ainda registrar que a folha 952 deste processo, no Relatório de Fiscalização anexo ao auto de infração, a fiscalização traz que em 2009 a empresa AZUL teve um pedido de habilitação na modalidade ordinária para realizar operações por conta e ordem de terceiros, pessoas físicas, negado, e, a partir disso, afirma que a empresa sempre teve essa intenção ilegal. Afastando-se do *animus accusatoris*, o que se pode interpretar dessa situação é que a empresa buscava seguir os procedimentos administrativos da melhor maneira possível, se desejasse burlar o sistema com fins escusos e perpetrar fraudes não submeteria a solicitação de habilitação de maneira clara evidenciando seus objetivos. Isso, em verdade, se configura em indício da boa-fé da empresa, e não o contrário.

Nas autuações referentes a ocultação comprovada (que não se alicerçam na presunção estabelecida no § 2º do art. 23 Decreto-Lei nº 1.455/1976), o ônus probatório da ocorrência de fraude ou simulação (inclusive a interposição fraudulenta) é do fisco. Os elementos de prova devem ser conclusivos e comprovar as condutas dolosas imputadas, o que não ocorre no caso em questão.

Pelo exposto, voto por conhecer dos recursos apresentados pelo Sr. Eduardo de Souza Ramos e pela empresa AZUL COMÉRCIO DE PRODUTOS NÁUTICOS LTDA e, para no mérito, dar-lhes provimento, cancelando o auto de infração.

Assinado Digitalmente

Marco Unaian Neves de Miranda