



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	18130.720036/2020-45
ACÓRDÃO	3001-003.889 – 3ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COMÉRCIO DE PNEUS ANADIA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas de Administração Tributária

Exercício: 2016, 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 aos autos elementos suficientes à demonstração da infração, a autuação deverá ser cancelada.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em dar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Marco Unaian Neves de Miranda – Relator

Assinado Digitalmente

Luiz Carlos de Barros Pereira – Presidente

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

RELATÓRIO

Por economia processual reproduzo o relatório contido na decisão proferida pela Delegacia de Julgamento da Receita Federal em 29/03/2023:

Trata o presente processo de auto de infração lavrado em nome da pessoa jurídica COMERCIO DE PNEUS ANADIA LTDA., CNPJ 06.914.893/0001-67, doravante denominada ANADIA, para a exigência de R\$ 1.726.780,78 de multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria sujeita a perdimento, em face da impossibilidade de sua apreensão, aplicada sob a consideração de que nas operações de importação de que trata o lançamento houve ocultação do real adquirente das mercadorias importadas, conforme detalhado em relatório fiscal, às fls. 85/148, com base nas conclusões, em resumo, de:

“a) ter ficado provado que a LFL ocultou o real adquirente nas operações de comércio exterior, mediante fraude e simulação, e cedeu seu nome para a empresa ANADIA nas importações das Dí's constantes no ANEXO I e VII deste Relatório Fiscal, praticando as infrações previstas no art. 23, V e §§ 1º e 3º do DL nº 1.455/76 e no art 689, XXII e § 1º do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/2009);

b) que, em decorrência da ocultação do real adquirente das importações, as mercadorias importadas pela LFL estão sujeitas à pena de perdimento, nos termos do art. 23, §1º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, do art. 689, XXII, do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/2009);

c) que as mercadorias importadas pela LFL foram revendidas a terceiros de boa-fé;

d) que no caso de revenda das mercadorias, há previsão legal da conversão da pena de perdimento para aplicação de multa de 100% do valor equivalente ao valor aduaneiro, nos termos do art. 23, §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976 e art. 689, § 1º, do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/2009).” A pessoa jurídica LFL ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA, CNPJ 05.985.328/0001-28, doravante denominada LFL, também foi inserida no polo passivo do lançamento, sob a consideração de se tratar de responsável solidária.

Regularmente cientificado a empresa COMERCIO DE PNEUS ANADIA LTDA.

apresentou, tempestivamente, em 01/12/2020, impugnação (fls. 13905/13917), instruída com documentos (fls. 13929/14301), em que, em síntese, aduz que:

- Após a realização do devido procedimento a fiscalização concluiu que a LFF teria “cedido o seu nome” para diversas empresas do ramo de comercialização de pneus, caracterizando a ocultação dos reais adquirentes das mercadorias registradas das declarações de importações, dentre elas a ANADIA Comercial;

-O AIIM em debate deveria ser anulado na integralidade, tendo em vista flagrante ofensa aos princípios do contraditório, ampla defesa e do devido processo legal, bem como por vício material, tudo consubstanciado na ausência das DI (s) e, conseqüentemente, da impossibilidade da correta verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, determinação da matéria tributável, cálculo do montante do tributo devido e identificação do sujeito passivo;

- Inexistiria prova nos autos que comprove a suposta interposição fraudulenta, simulação, fraude e falsidade ideológica;

- Fiscalização entendeu que teria restado comprovada a interposição fraudulenta em virtude de a Impugnante constar nas notas fiscais de saída da LFL, as mercadorias ficavam pouco tempo na posse da LFL e que esta última não possuiria local específico para estoque das mercadorias adquiridas;

- Estaria juntando aos autos todas as notas fiscais de aquisição das mercadorias (DOC. 03), os comprovantes de pagamento, ainda que parcelados (DOC. 04), bem como o livro registo de entrada das mercadorias (DOC. 05), tudo comprovando que as operações foram realizadas licitamente;

- Na remotíssima possibilidade de se entender que restou configurada a suposta interposição fraudulenta, o que se admite apenas a título de argumentação, a multa aqui debatida deveria ser reduzida na forma prevista no deverá no inciso III do art. 711 do Decreto nº 6.759, de 05 de fevereiro de 2009 - Regulamento Aduaneiro:

Requer, ao final, a conversão do julgamento em diligência.

Regularmente cientificada a empresa LFL ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA apresentou, tempestivamente, em 30/11/2020 a impugnação (fls. 13849/13863), instruída com documentos (fls. 13874/13901), na qual, em resumo, alega que:

1) instaurado o procedimento de Fiscalização, mesmo após a apresentação de todos os esclarecimentos e documentos solicitados, a Receita Federal entendeu que a Impugnante teria “cedido o seu nome” para diversas empresas do ramo de comercialização de pneus, caracterizando a ocultação dos reais adquirentes das mercadorias das declarações de importações, dentre elas a ANADIA Comercial; em razão das alegadas suposições, foi lavrada uma primeira autuação para aplicar multa no valor de R\$ 5.069.970,26, referente a 10% do valor aduaneiro das mercadorias, em razão da suposta cessão de nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas ao acobertamento de seus reais intervenientes, conforme disposto no art. 33 da Lei nº 11.488/2007;

2) entendeu ainda que restou caracterizada a interposição fraudulenta prevista no art. 23, inc. V e §1º e §3º Decreto-Lei nº 1.455/1976 e art. 689, inc. XXI e §1º do Decreto nº 6.759/09 (Regulamento Aduaneiro), lavrando-se uma segunda autuação, ora impugnada, para responsabilizar solidariamente a ora Impugnante pelo pagamento da multa de 100% do valor aduaneiro das mercadorias em razão da sua não localização, no valor de R\$ 1.726.780,78; contudo, referido Auto de

Infração não se sustenta quando confrontado com os elementos fáticos e jurídicos, notadamente as nulidades que maculam o procedimento fiscal adotado pelo Fisco no caso em testilha, conforme será melhor demonstrado;

3) a conclusão pela ocultação dos reais adquirentes por parte da Impugnante foi fundamentada a partir da análise feita das informações contidas nas Notas Fiscais de Saída da Impugnante em conjunto com as Declarações de Importações - DI's e de Notas Fiscais de Entrada e Saída emitidas pela empresa importadora (K&N);

4) os elementos colocados na conclusão da fiscalização, de que está comprovada a ocultação, não correspondem a provas: dizer que LFL é que figura como adquirente das mercadorias importadas não prova nada; o fato de as mercadorias importadas ficarem pouquíssimo tempo na posse da LFL não tem importância alguma, assim como estar uma das adquirentes situada no mesmo endereço cadastral, considerando que foram pinçados doze adquirentes entre todos os adquirentes da impugnante para comporem como solidárias o auto de infração de interposição fraudulenta; e dizer que a infração aduaneira de Ocultação do Real Adquirente, por si só, já configura o dano ao erário é, no máximo, uma informação, e não uma prova; 5) ou seja, a autuação parte da simples análise das DI's e Notas Fiscais emitidas pela empresa K&N e pela Impugnante, concluindo, em suma que, pelo fato das mercadorias importadas terem sido repassadas, algumas delas integralmente, aos clientes em dias muito próximos aos do desembaraço, que estes compradores (clientes) seriam os reais adquirentes das mercadorias, assim como, no caso concreto, a empresa ANADIA; tais fatos, por si só, não evidenciam qualquer ilegalidade praticada pela Impugnante;

6) partindo da construção semântica do artigo 23, V, §§ 1º a 4º, do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, tem-se por evidente que o comportamento tido como ilegal é a ocultação que se perfaz por todo e qualquer meio de fraude ou simulação, incluindo a interposição fraudulenta; a ocultação decorrente da interposição fraudulenta se presume nos casos de não-comprovação da origem, da disponibilidade e da transferência dos recursos empregados na operação de comércio exterior; em contrapartida, a interposição fraudulenta em que há a comprovação da origem, da disponibilidade e da transferência dos recursos não se presume; nesses casos, há que se demonstrar a ocorrência de dolo;

caso demonstrada a capacidade econômica do contribuinte, o fisco deve, para caracterizar a interposição fraudulenta de terceiros, trazer provas de que houve efetiva ocultação do beneficiário e deve provar que a referida ocultação foi suportada por fraude ou simulação, ou seja, é imperioso encontrar-se evidenciado no bojo do procedimento fiscalizatório que compõe o lançamento o intuito de fraude, lembrando que o lançamento deve ser conformado com todas as provas que comprovem o ilícito nos termos do artigo 9º do Decreto-lei n.º 70.235/1972 e que após a sua aplicação é defeso à autoridade fazer a alteração do seu fundamento sob pena de nulidade, eis que o lançamento é consequência das determinações legais, iniciando daquela que escolhe e define o tipo, antecedente

e conseqüente, até as regras que implicarão na expedição da norma individual e concreta;

8) para “reclassificar” a importação direta em importação por conta e ordem ou em importação por encomenda o Fisco deve demonstrar que toda e qualquer atitude foi premeditada no sentido de ocultar o real adquirente; deve provar que o procedimento foi previamente intencionado e demonstrar que houve efetivo conluio para se ocultar alguém; também é possível detectar o real beneficiário (ou importador de fato) se for constatado que o importador ostensivo não possui conhecimento acerca da negociação internacional, demonstrando que os contatos foram feitos pelo terceiro (o sujeito oculto), inclusive no que diz respeito a preço, prazo e forma de pagamento, mesmo que o importador tenha utilizado recursos próprios; enfim, quaisquer que sejam os meios lícitos de prova, desde que não meramente indiciários;

9) por isso, a questão temporal é despicienda; se a venda foi realizada antes ou depois da importação, se o dinheiro foi recebido antes da mercadoria chegar no território nacional ou mesmo se o comprador tivesse manifestado interesse na aquisição da mercadoria ao importador antes mesmo do início do processo de importação, isso não implica prova;

10) a característica essencial do processo que implica fraude ou simulação a evidenciar a interposição fraudulenta é a assunção do risco empresarial por terceiros, e não pelo importador ou beneficiário ostensivo no caso de ocultação do real beneficiário; se o risco for não dos sujeitos ostensivos na operação de comércio exterior, mas de terceiro ou terceiros ocultos, comprova-se o dolo; por isso mesmo que a Lei dispõe que a falta de comprovação da origem, da disponibilidade e da transferência dos recursos empregados na operação de comércio exterior é presumidamente interposição fraudulenta, porque nesse caso, não havendo aporte ou disponibilidade de recursos não há risco;

11) esse é o característico essencial da prova de fraude ou simulação que deve ser feita pelo fisco, que o risco não é do importador e que há um partícipe oculto que assumiu o risco da operação de comércio exterior e intencionou premeditadamente manter-se escondido, o que diz não ser o caso dos autos;

12) exemplifica com a hipótese em que um importador, conhecendo vários fabricantes no exterior, faça a venda antecipada de televisões importadas para diversas magazines, antes mesmo de contatar os fornecedores no exterior, recebendo, inclusive, parte do preço pela venda das mesmas (sinal ou arras) e após ter vendido —sem direito a arrependimento, por se tratar de arras confirmatórias — contate os fornecedores e efetivamente proceda a compra das mesmas e a importação; apesar da aparência de importação sob encomenda (ou por conta e ordem em decorrência do artigo 27 da Lei n.º 10.637/2002), a operação não se configura como tal; a importação não é o objeto da referida venda realizada pela importadora; a magazine ou as magazines compraram o produto oferecido pela vendedora, não encomendaram a importação; a essência

dessa diferença, além do fato de que a importação não é objeto do contrato no qual se opera a venda, é o risco do importador; é ele que responde pelas intempéries do negócio de modo que, por ex., se o preço da aquisição do produto do fornecedor no exterior, ou o frete, etc., tiver majorado antes da entrega às lojas e implicar na diminuição no lucro do importador, ou mesmo um prejuízo, é o próprio importador que suportará esse prejuízo, chegando ao limite de ter que devolver a arras em dobro; no mais, as magazines não intencionaram dolosamente se ocultar porque para elas não tem importância a origem do produto adquirido, mas a aquisição em si — o animus não foi doloso, não havendo que se falar em interposição fraudulenta;

13) é essa a essência da autuação em comento; a fiscalização entendeu que houve, portanto, interposição fraudulenta;

14) no caso do auto de infração, nenhum dos argumentos apresentados pela fiscalização serve para sustentar a acusação de interposição fraudulenta, posto que não baseados em provas;

15) alega-se que o verdadeiro adquirente dessas mercadorias não era a LFL, mas diversas outras empresas, mas não consta como se apurou isso;

16) a afirmação de que comparando-se as notas fiscais e as Dis ficou comprovado que as mercadorias eram repassadas imediata ou em poucos dias integralmente aos compradores confunde-se com a consideração de que vendas dos produtos de algumas Dis poderiam ser feitas para mais de um comprador, o que também não corresponde a qualquer prova ou indício de prova, afinal a impugnante não precisa aguardar o desembarço para iniciar o processo de venda das mercadorias embarcadas em um navio meses antes da chegada ao Brasil e, ainda, não tem importância alguma se, em certas ocasiões, um container (DI) inteiro era vendido para um mesmo cliente;

17) as alegações de que a LFL não tinha local de armazenagem das mercadorias importadas ou um galpão e que funcionou no mesmo lugar onde se encontrava a empresa IRGA LUPÉRCIO, do mesmo sócio Sr. Leopoldo Poggio Torres, também não correspondem a provas consistentes, afinal o objetivo do próprio negócio da Impugnante é importar os pneus e vendê-los o mais rápido possível;

18) não há prova alguma de que houve pré-contratação ou adiantamento de numerários para as importações, tributos, etc., não há um documento sequer comprovando que os produtos vendidos já tinham destinatários certos e prévios quando da sua importação, e todos os pagamentos recebidos pela LFL ocorreram após a venda; trata-se de uma simples presunção feita pela fiscalização, pinçada apenas com base em informações extraídas das Notas Fiscais emitidas pela importadora K&N e pela Impugnante;

para que se configure interposição é necessária a presença de provas robustas de fraude ou simulação e para que se configure a cessão de nome é preciso a prova da interposição (transcreve jurisprudência);

20) deve-se individualizar a conduta das partes envolvidas e apontar, de maneira clara, explícita/precisa e congruente a acusação que dá origem à cominação da penalidade (artigo 10, incisos II, III e IV, do Decreto nº 70.235/1972; artigo 50, parágrafo 1º, da Lei nº 9.784/1999); quanto mais gravosa a penalidade imputada, mais cuidado deve ter a autoridade fiscal-aduaneira ao apresentar as razões de fato e de direito que a fundamentam; 21) não podem ser admitidas acusações abertas, genéricas, sob pena de violação ao direito à ampla defesa e ao contraditório (artigo 5º, LV, da Carta da República), com as nulidades daí decorrentes (artigo 59, inciso II, do Decreto n.º 70.235/1972);

22) a fiscalização parte de pressuposto errado, ao suscitar quebra na cadeia do IPI, eis que a operação teria os mesmos efeitos fiscais de uma importação por conta própria, considerando que a compra dos pneus pelas empresas já era definida e prontamente encomendada, tendo as importações destino certo e estabelecido (importação para revenda a encomendante predeterminado), na qual o importador adquire a mercadoria no exterior, providencia sua nacionalização e a revende ao encomendante para o importador contratado; o suposto ardil não traria benesse nem para a importadora nem pros supostos encomendantes;

23) a título de contraprova, suscita:

24.1) carteira de clientes, composta não apenas pelas 12 empresas em relação às quais foram lavrados autos de infração por dano ao erário, mas por dezenas outras, dentre elas empresa renomadas e conhecidas nos mercados em que atuam, questionando a razão pela qual essas empresas foram ignoradas pela fiscalização, que não aprofundou as investigações sobre a regularidade das operações; que não foi demonstrada relação entre as clientes e a importadora K&N, assim como não demonstrado o adiantamento de recursos desses clientes à importadora ou à impugnante;

24.2) existência de lucro nas operações da LFL, ao contrário do que faz crer a fiscalização, consoante declarações de resultado dos exercícios e balanços do período autuado; acrescenta que se a ANADIA fosse a real adquirente das mercadorias importadas, a operação seria notoriamente mais cara, posto que teria que suportar os custos dobrados de ICMS, notadamente os revendedores das mercadorias, e a margem de lucro imposto pela Impugnante, inclusive o IPI, não havendo lógica em impor um ônus (lucro da importadora) à supostas interpostas pessoas se a intenção fosse efetivamente de ocultá-las como reais importadoras;

24.3) capacidade econômica, cuja falta diz não ter sido acusada pela fiscalização, tampouco comprovada; que caberia ao fisco identificar e comprovar a participação dos “reais adquirentes” nas operações de importação; e quanto à capacidade operacional, baseou-se no fato de a LFL não ter armazém próprio para guarda de pneus, como se a presença de um ativo fixo fosse o único elemento importante para fins de comprovar a capacidade de um importador;

licitude da celebração de vendas antes do despacho aduaneiro, considerando que as importações eram efetuadas mediante prévia expectativa de demanda, com o consequente repasse direto ou imediato das mercadorias por ocasião de sua nacionalização, sem que a prática descaracterize as importações por conta própria, impute a condição de responsável tributária aos adquirentes das mercadorias, ou mesmo caracterize o ilícito previsto no art. 23, V, do DL nº 1.455/76, desde que a empresa importadora intervenha de forma exclusiva nos atos de execução da importação, sem qualquer participação dos adquirentes das mercadorias, como é o caso em questão; para a configuração do ilícito, é há que se caracterizar, de forma inequívoca e por vasta instrução probatória, a fraude ou simulação com vistas a dissimular, alterar ou excluir os atos ou negócios jurídicos constitutivos da sujeição passiva ou da posição de responsável pela importação; o conjunto probatório carreado ao processo não é capaz de desqualificar as operações na forma como foram realizadas, lastreando-se a exigência fiscal, em presunções relativas, as quais, por si só, são insuficientes ao desiderato de demonstrar a ocorrência de ocultação do real adquirente das mercadorias importadas; a autuação não conseguiu descrever com o mínimo cuidado como se dava essa encomenda (ora vendida a granel, ora no atacado), se havia contrato, promessa de pagamento, etc., invertendo o ônus da prova.

Conforme registrou em seu acórdão, a Delegacia de Julgamento da Receita Federal, negou provimento às impugnações, em síntese, justificou:

- Não tendo havido ato ou termo lavrado por pessoa incompetente e tampouco despacho ou decisão proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, não há que se falar em nulidade;

- A análise fiscal demonstra que havia uma peculiaridade na forma como as operações eram estruturadas, típica de importações por encomenda de terceiros, em que, tão logo desembaraçadas, havia o direcionamento subsequente, imediato e integral das mercadorias aos adquirentes. Tal constatação não é isolada, encontrando-se, no caso concreto, dentro de um contexto maior, em que se verificam várias operações entre a LFL e a ANADIA, repetidas e continuadas ao longo do tempo, de 2016 a 2018, além de envolver diversas outras empresas adquirentes que teriam sido igualmente ocultadas em importações similares às tratadas neste processo;

- Destaque-se que, não obstante o lançamento esteja adstrito às operações realizadas com a ANADIA, a apuração fiscal, como antes transcrito (Relatório Fiscal, à fl. 85 e ss.), concluiu que a LFL cedeu seu nome a diversas empresas do ramo de comercialização de pneus; a informação genérica de que essa cedeu seu nome a diversas empresas que comercializam pneus, confirmada pelos dados apresentados pela LFL, demonstra que o presente processo não trata de fatos isolados, mas da apuração da infração dentro de um contexto de várias operações similares, envolvendo diferentes adquirentes que teriam restado ocultados em importações;

- Em cotejo com as cópias das Declarações de Importação que instruem o processo, que em grande parte das operações as mercadorias constantes de uma mesma DI eram destinadas integralmente à ANADIA;

- O caso envolve um adquirente de grandes quantidades de pneus, ainda quando as importações contemplavam diversas especificações de produtos, com variadas quantidades entre si; essas operações não ocorriam de forma isolada, mas com continuidade e regularidade ao longo dos três anos fiscalizados; a LFL foi utilizada para abastecer diversas outras empresas que comercializam pneus, inclusive a IRGA LUPERCIO, que se encontrava localizada no mesmo endereço da LFL, o que resultou em autuações similares;

- A LFL não dispunha de estrutura física condizente com a de uma revendedora no mercado interno de pneus importados, mas de uma prestadora de serviços de importação, porquanto as mercadorias não eram armazenadas, mas encaminhadas, em curto intervalo de tempo, a partir do desembaraço aduaneiro, diretamente para as adquirentes;

- Esse conjunto de elementos, sobretudo o padrão, a formatação, a continuidade e o volume das operações, que não ocorriam de modo eventual e que teriam se repetido em relação a diversas outras empresas que comercializam pneus, conduz à conclusão de que, de fato, as importações tinham adquirente certo e predeterminado, tendo havido a ocultação deliberada da ANADIA nas importações de que trata o lançamento, enquadrando-se a hipótese no art. 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976;

- De outra parte, a alegada diversidade de fornecedores da ANADIA não confere regularidade a todas as suas aquisições, não afastando, por si só, a análise específica do caso tratado no presente processo. O mesmo raciocínio se aplica à tese de que a LFL teria outros clientes cujas operações não foram questionadas pela fiscalização;

- Não se discute neste processo a existência da ANADIA, sua capacidade financeira ou atuação no comércio de pneus, mas o fato de haver sido ocultada nas importações efetuadas por intermédio da LFL. Não há prejuízo algum à apuração fiscal a eventual existência de outras operações das pessoas jurídicas para as quais não se verificou irregularidade;

- A autoridade fiscal, de fato, não aponta irregularidade formal quanto aos aspectos financeiros correlatos às importações ou adiantamento de recursos pela ANADIA; essa constatação, no entanto, não afasta a caracterização da interposição fraudulenta de que trata o presente processo, mormente por não se tratar da hipótese de presunção legal prevista no § 2º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976;

- Evidentemente, decorre da habilidade e competência das partes a produção de documentação formal que pareça conferir legitimidade às importações (contratos, faturas, documentos fiscais, contabilidade, fluxo financeiro, etc), sobretudo quando se observa que as operações verificadas pela fiscalização superariam o montante de R\$ 50.000.000,00, consoante multa por cessão de nome que a LFL descreve haver recebido em face do conjunto de importações efetuadas com a identificação de infração;

- Em verdade, os documentos formais, ou mesmo informais, como e-mails com os quais a ANADIA e a LFL pretendem demonstrar negociações que teriam ocorrido à época, inclusive de devolução em garantia de produtos, podem ser produzidos justamente para esse fim, de aparentar apenas uma regularidade, sem que, porém, correspondam à realidade fática. Em contrapartida, há no presente lançamento elementos capazes de infirmar essa suposta conformidade com as regras, eis que demonstram importações volumosas destinadas a comprador certo, que, embora devesse constar das declarações de importação, restou ocultado;

- Não é crível que o caso se refira a um grande revendedor de pneus (ANADIA) que, afim de constituir estoque de mercadorias para suprir clientes, encontrou no mercado interno a vasta disponibilidade de produtos, coincidentemente nas diversas especificações e quantidades que atenderiam suas necessidades, previamente importados por uma empresa da qual era cliente habitual, mas ocasionalmente em vias de serem nacionalizados, salientando, como já dito, que as operações a que se refere o auto de infração ocorreram de forma continuada ao longo dos anos de 2016 a 2018;

- Contrariamente ao que alegam as impugnantes, a fiscalização obteve elementos de prova que no seu conjunto demonstram que as importações de que trata o lançamento ocorreram com a ocultação da real adquirente, a ANADIA;

- A destinação certa das mercadorias das DI, correspondentes a grandes cargas de pneus de variadas especificações e quantidades, encaminhadas subsequentemente ao desembaraço aduaneiro, para a ANADIA e a tentativa de ocultar essa condição, de modo continuado, repetido e sistemático ao longo do tempo, demonstram que não se tratava de importações por expectativa de demanda ou por eficiência logística, mas de um esquema voltado à ocultação da real adquirente das mercadorias importadas. A LFL, nesse contexto, não assumiu os riscos da importação, ainda que não se tenha provado que recebia adiantamentos da ANADIA;

- Para a consecução do objetivo de adquirir produtos importados, a ANADIA valeu-se da LFL, empresa identificada como aquela que se presta a esse fim, cuja capacidade operacional é indiscutivelmente incompatível com a de uma comercial atacadista revendedora no mercado interno de mercadorias importadas, por sequer dispor de meios de estocagem de produtos, direcionando as mercadorias, no caso específico, diretamente do desembaraço à real adquirente;

- Que nos casos de ocultação do sujeito, devem-se ser aplicados os princípios relativos à solidariedade passiva tributária, seja pela existência de interesse comum na situação que configurou do ilícito (art. 95, inciso I, DL 37/1966, c/c art. 124, inciso I, CTN), seja por expressa designação legal (art. 95, incisos V e VI, Decreto-Lei nº. 37/1966);

- Que tratando-se de fatos infracionais distintos, e tendo sido a multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias aplicada em conformidade com normas regularmente editadas e vigentes na época dos fatos, nenhum reparo cabe ao lançamento e respectiva tipificação, mostrando-se improcedente o pedido de convalidação de multas, por falta de amparo legal;

- Que inexistente, na legislação vigente, autorização para as Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento, apreciarem pedidos de relevação, ainda que parcial, de penalidades tributárias;

A empresa ANADIA tomou ciência do acórdão proferido pela DRJ em 25/04/2023. Em 09/05/2023 solicitou a juntada de recurso voluntário.

A empresa LFL tomou ciência do acórdão proferido pela DRJ em 09/05/2023. Em 07/06/2023 solicitou a juntada de recurso voluntário.

Em seu recurso voluntário a empresa ANADIA:

- Repetiu o pedido preliminar para que fosse declarado nulo o auto de infração em debate, tendo em vista ofensa aos princípios da ampla defesa, contraditório, do devido processo legal e vício material insanável, pois a fiscalização não juntou aos autos as Declarações de Importação;

- Repetiu sua argumentação a respeito da inexistência de provas nos autos que comprovassem a suposta interposição fraudulenta, simulação, fraude e falsidade ideológica. Adicionou vários precedentes do CARF indicando que é o ônus probatório da ocorrência de fraude e simulação é do fisco;

- Argumentou que carrou aos autos em sua impugnação conjunto probatório que comprovaria a licitude das operações (notas fiscais; comprovantes de pagamento, ainda que parcelados; livro registro de entrada de mercadorias) e que o acórdão recorrido, sem nenhuma prova, faz afirmações infundadas;

Por sua vez, em seu recurso voluntário a empresa LFL:

- Alega que o acórdão recorrido acabou, em muitas análises, se limitando a replicar os argumentos trazidos pela própria fiscalização, sem apreciar a maioria dos elementos levados pela empresa em sua Impugnação;

- Da leitura do v. acórdão recorrido verifica-se que fundamentou seu entendimento, basicamente, nestes dois pilares, ou seja, (i) o fato das mercadorias serem revendidas à Comércio de Pneus Anadia logo após (ou mesmo antes) dos seus desembarços aduaneiros, bem como (ii) o fato da Recorrente não possuir um armazém para alocação das mercadorias importadas;

- Que é totalmente legítimo e legal, dentro da administração empresarial da empresa importadora, a realização de suas importações mediante prévia expectativa de demanda, com o consequente repasse direto ou imediato das mercadorias por ocasião de sua nacionalização, sem que tal prática lhe descaracterize a realização das importações por conta própria;

- Que não há nenhuma prova de que houve pré-contratação ou adiantamento de numerários para viabilizar a operação;

- Que não se pode admitir que uma autuação envolvendo milhões se pautem em meros indícios da prática de ocultação dos reais adquirentes (interposição fraudulenta). É preciso que os elementos probatórios apresentados sejam contundentes no sentido de evidenciar suposta prática (ou participação) na infração que se acusa;

- Há que se caracterizar, de forma inequívoca e por vasta instrução probatória, a fraude ou simulação com vistas a dissimular, alterar ou excluir os atos ou negócios jurídicos constitutivos da sujeição passiva ou da posição de responsável pela importação;

- Que o segundo ponto em que se baseia o v. acórdão é com relação ao fato de a Recorrente não possuir um armazém que suportasse o volume de mercadorias importadas. Este simples indício não quer dizer absolutamente nada e é totalmente compreensível diante das circunstâncias em que as operações eram realizadas pela Recorrente. A Recorrente sempre procurou adquirir os produtos à importadora já sabendo da necessidade e da demanda deste mercado (fato absolutamente normal e sem qualquer irregularidade). Assim, uma vez informada de que os produtos haviam sido despachados rumo ao Brasil, a Recorrente já procurava os principais players do mercado e iniciava o processo de venda das mercadorias, concluindo a venda, portanto, muitas vezes antes da chegada da mercadoria em solo nacional. Nos casos em que os produtos ficavam poucos dias armazenados, ficavam no endereço da empresa IRGA LUPÉRCIO, como já confirmado à Fiscalização. Vale ressaltar que os produtos comercializados pela Recorrente – pneus – não precisam de galpões ou armazéns específicos, com controle de temperatura, umidade, refrigerado etc., podendo ficar nos próprios contêineres advindos das importações.

- Não há na legislação pátria qualquer óbice para que o encomendante de mercadorias estrangeiras já realize a sua venda após a sua compra no exterior e durante o traslado destes bens. Isto é, a empresa encomendante das importações não precisa aguardar a chegada das mercadorias no território nacional para só então comercializá-las.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Marco Unaian Neves de Miranda - Relator

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

Sobre o pedido preliminar para que seja declarado nulo o auto de infração em debate, tendo em vista ofensa aos princípios da ampla defesa, contraditório, do devido processo legal e vício material insanável, pois a fiscalização não juntou aos autos as Declarações de Importação. Percebe-se, conforme indicou o relatório fiscal a folha 86 deste processo, que os

anexos I e VII do relatório fiscal detalhavam as Declarações de Importação e sua relação com as Notas Fiscais de saída. **Não assistindo razão ao recorrente, indefere-se o pedido preliminar.**

Passemos a análise do mérito.

Em síntese, trouxe o Termo de Verificação Fiscal a sua acusação com os seguintes argumentos:

- Que a fiscalização teve por objetivo específico verificar a origem dos recursos aplicados em operações de comércio exterior e a ocorrência de ocultação do sujeito passivo nas importações nas quais a LFL é declarada como "adquirente" das mercadorias importadas pela K&N Trading Soluções em Importação e Exportação Ltda., CNPJ nº 12.644.889/0001-29, no período de 01/04/2016 a 31/03/2018, especificamente pneus classificados nas NCMs 40111000 (pneumáticos novos, de borracha, do tipo utilizados em automóveis de passageiros), 40112090 (pneumáticos novos, de borracha, do tipo utilizado em ônibus ou caminhões – outros tamanhos) e 40119090 (pneumáticos novos, de borracha, outros).

- Que após a realização do devido procedimento de fiscalização, concluiu-se que a LFL cedeu seu nome a diversas empresas do ramo de comercialização de pneus, ocultando os reais adquirentes das mercadorias registradas nas declarações de importação, dentre elas a ANADIA.

- Que os pneus importados mal ficavam em sua posse e as mercadorias já possuíam clientes certos e determinados, cujas quantidades eram inteiramente repassadas aos REAIS ADQUIRENTES em dias muito próximos aos das importações ou dentro do mesmo mês.

- Isto pode ser confirmado com a comparação das informações contidas nas DIs, nas Notas Fiscais de Entrada e nas Notas Fiscais de Saída, confrontadas e consolidadas por cada Real Adquirente.

- A LFL não possuía local de armazenagem das mercadorias importadas ou um galpão. Durante o período sob fiscalização a LFL funcionou no mesmo lugar onde se encontrava a empresa IRGA LUPERCIO, do mesmo sócio Sr. Leopoldo Poggio Torres, seja no endereço na Av. Raimundo Pereira de Magalhães, nº 10535 – Pirituba, São Paulo/SP ou na Rodovia Presidente Tancredo de Almeida Neves, nº 3959, Km 385 – Caieiras/SP.

Em seu recurso voluntário a empresa LFL trouxe os argumentos trazidos no voto do Julgador Eni Sávio Nunes dos Santos no processo nº 18130.720.034/2020-56, que trata de matéria similar em operações realizadas com a Pneus Anadia, seguem excertos:

Adentrando à lide, observo de plano que o cerne da construção indiciária é o repasse integral e em curto intervalo de tempo da mercadoria importada à XXXXXXX, pois a ausência de armazém da LFL é a consequência natural daquele

pressuposto. No outro ponto, a imputação não constrói nenhum liame entre o fato do estabelecimento da LFL funcionar ‘no mesmo lugar onde se encontrava a empresa IRGA LUPERCIO, do mesmo sócio Sr. Leopoldo Poggio Torres’, e a condição que lhe foi imputada, de falso interposto na compra das mercadorias no exterior.

...

E nesse ponto, a evidência em questão, de repasse sistemático, integral e em curto intervalo de tempo da mercadoria nacionalizada, sem ao menos passar pelo estabelecimento do vendedor (adquirente da mercadoria no exterior), também não tem o condão, em si, de caracterizar a interposição fraudulenta do vendedor ou descaracterizar o negócio de compra e venda que ali se apresenta, conforme infere a imputação.

(...)Repare, quando o negócio de compra e venda é praticado como ato de comércio, é de sua natureza que a compra da mercadoria se volte para sua venda, como exercício de uma atividade econômica, visando tanto a uma especulação ou expectativa de mercado (quando a mercadoria remanesce sob a guarda do comerciante, armazenada), ou mesmo, ao atendimento de uma venda já efetuada, o que permite a tradição da mercadoria logo após sua aquisição pelo vendedor.

Nesse sentido, inexistente previsão legal que estipule prazo mínimo de detenção da mercadoria pelo comerciante ou que torne defeso a existência de um ‘adquirente pré-determinado’, como requisitos da validade jurídica do negócio de compra e venda, independentemente dos efeitos tributários da transação comercial.

No caso, o repasse integral e em curto intervalo das mercadorias pela LFL tanto pode decorrer da hipótese levantada pela autoridade fiscal, de mera representação comercial do exportador pela empresa, quando ali ela efetivamente não estaria inserida em um negócio de compra e venda, conforme declarado;

como pode decorrer também de um negócio de compra e venda válido, voltado ao atendimento de ‘adquirente certo e pré-determinado’, cabendo à imputação, com o ônus probatório que lhe é próprio, afastar os dissensos de sua construção probatória, mostrando, por exemplo, que a LFL não perfaz nenhum dos signos de sua condição declarada ou que outro o faz em seu lugar.

E a falta de propósito comercial apontado pela imputação, baseada tão somente na forma de repasse das mercadorias pela LFL, não é suficiente para afastar a legitimidade de sua inserção naquela cadeia de negócio. É que bem além de uma inserção meramente especulativa, de compra das mercadorias baseado apenas na suposição de fatos que favoreçam a sua venda, com o armazenamento dos produtos até a pretendida oportunidade, ali, naquela primeira cadeia de distribuição entre o mercado externo e interno, há espaço plausível para a inserção de um nicho de negócio que ganha propósito negocial exatamente na

construção de um elo entre o comércio internacional e nacional, nº enfrentamento da complexidade do mercado internacional, na especialização das atividades, no compartilhamento dos investimentos, riscos, expertises etc., cabendo à autoridade fiscal a prova em contrário, o que não se observa nos autos, quando vinculou a falta de propósito comercial tão somente ao tempo de repasse das mercadorias.

E nesse trilhar, embora a imputação conclua pela falta de capacidade operacional da LFL, considerando a ausência de depósito para o armazenamento prévio das mercadorias antes de sua venda no país (como se este fosse um requisito indispensável à validade do negócio de compra e venda), repare que em momento algum ela apresenta qualquer outra incompatibilidade no aspecto organizacional da empresa (estrutura de pessoas, bens, expertise e recursos), em relação àquela que seria a organização intrínseca à posição, condição ou inserção que se pretende atacar, para demonstrar, por exemplo, que a empresa e seu corpo de gestão são alheios a diversos aspectos característicos da efetiva inserção no negócio (expertise técnica intrínseca à atividade e às interrelações comuns do mercado; capacidade econômico-financeira compatível ao porte das transações etc.).”

De fato, a questão temporal, envio das mercadorias tão logo sejam desembaraçadas, 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. Também é possível, como alegado pelo recorrente, que as mercadorias sejam negociadas no lapso temporal entre a compra no exterior e o desembarço das mercadorias em território nacional. Em artigo publicado no livro Estudos Tributários e Aduaneiros X Seminário CARF, o conselheiro Arnaldo Diefenthaeler 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.

A respeito da inexistência de local para armazenagem das mercadorias importadas, tenho que não se configura em indício suficiente para comprovar fraude ou simulação. Conforme bem esclarecido no voto do julgador Eni Sávio, a ausência de armazém é consequência natural do repasse das mercadorias em curto intervalo de tempo. Também se nota que não é apresentado pela fiscalização qualquer outro indício a respeito da incapacidade de funcionamento da empresa LFL. Em que pese a fiscalização tenha afirmado que teve por objetivo específico verificar a origem dos recursos aplicados em operações de comércio exterior, não há no relatório fiscal análise a esse respeito.

Por fim, cumpre registrar que Solução de Consulta COSIT Nº 158, de 24/09/2021, trouxe que a presença do encomendante do encomendante predeterminado não é vedada pela legislação, não descaracterizando a importação por encomenda. E mais, o curto tempo de permanência de mercadoria em estoque não tem o condão de, isoladamente, descaracterizar modalidade de importação indireta por encomenda. No caso concreto, não há elementos para desconsiderar as transações de compra e venda registradas nos documentos fiscais analisados, aparentemente representam transações efetivas.

Solução de Consulta nº 158 - Cosit Data 24 de setembro de 2021 Processo Interessado CNPJ/CPF ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA. DISPENSABILIDADE DE IDENTIFICAÇÃO DO ENCOMENDANTE DO ENCOMENDANTE PREDETERMINADO.

INFRAÇÕES POR FRAUDE, SIMULAÇÃO OU INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA.

PRAZO DE ESTOQUE.

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

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

com comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos utilizados, observado o disposto no § 2º do art. 23 do DL nº 1.455, de 1976.

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

A legislação aduaneira de regência não estabelece prazo mínimo para permanência de mercadoria importada em estoque, seja por parte do importador ou por parte do encomendante predeterminado. O curto tempo de permanência de mercadoria em estoque não tem o condão de, isoladamente, descaracterizar modalidade de importação indireta por encomenda, de que trata o art. 11 da Lei nº 11.281, de 2006.

Nas autuações referentes a ocultação comprovada (que não se alicerçam na presunção estabelecida no § 2º do art. 23 do 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 voluntários apresentados, rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, para dar-lhes provimento, cancelando o auto de infração.

Assinado Digitalmente

Marco Unaian Neves de Miranda