



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



<b>PROCESSO</b>	<b>18130.720046/2021-61</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3402-013.080 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	19 de março de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	M. G. D. PNEUS EIRELI
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Regimes Aduaneiros**

Período de apuração: 31/03/2016 a 31/01/2020

IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA. REAL ADQUIRENTE. IMPORTADOR.

Em uma importação por encomenda, o real adquirente das mercadorias no exterior é o importador por encomenda, pessoa contratada pelo encomendante para esse fim, devendo ser ele, o importador por encomenda, a pessoa que registra a declaração de importação.

IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA. ENCOMENDANTE DO ENCOMENDANTE PREDETERMINADO. OCULTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Nos termos da Solução de Consulta Cosit nº 158, de 2021, a legislação não veda a existência de um encomendante do encomendante predeterminado, assim como a sua existência não descaracteriza a operação de importação por encomenda. O encomendante do encomendante predeterminado não precisa ser informado na respectiva declaração de importação, desde que as relações estabelecidas entre os envolvidos na importação indireta representem transações efetivas de compra e venda de mercadorias, razão pela qual não há que se falar em ocultação do encomendante do encomendante predeterminado.

**Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI**

Período de apuração: 31/03/2016 a 31/01/2020

ESTABELECIMENTO EQUIPARADO A INDUSTRIAL. ENCOMENDANTE DO ENCOMENDANTE PREDETERMINADO. NÃO APLICÁVEL.

Em uma importação por encomenda, o encomendante do encomendante predeterminado não é equiparado a industrial para fins de recolhimento do IPI na venda no mercado interno de mercadorias importadas.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento aos Recursos Voluntários para cancelar o Auto de Infração.

*Assinado Digitalmente*

**Arnaldo Diefenthaler Dornelles** – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Anselmo Messias Ferraz Alves, Mariel Orsi Gameiro, José de Assis Ferraz Neto, Alessandra Lessa dos Santos, Cynthia Elena de Campos e Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente).

## RELATÓRIO

O presente processo trata, na origem, de Auto de Infração para lançamento do IPI devido pela venda no mercado interno de pneus importados por encomenda da MGD PNEUS EIRELI, real adquirente das mercadorias no entender da Fiscalização, que teria sido ocultada nas declarações de importação registradas pela K&N Trading Soluções em Importação e Exportação Ltda por encomenda da LFL ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA.

Segundo o Relatório Fiscal de e-fl. 34 a 138, a ação fiscal levada a efeito sobre a empresa MGD PNEUS EIRELI “originou-se do resultado do procedimento de fiscalização aduaneira formalizado no PAF nº **18130.720037/2020-90** que concluiu que a empresa LFL ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA., CNPJ nº 05.985.328/0001-28, doravante denominada LFL, cedeu seu nome a outras empresas para a realização de operações de comércio exterior, sendo comprovado que uma das empresas reais adquirentes dos pneus importados era a MGD”, e teve por objetivo específico “apurar o IPI devido em face de sua real condição de estabelecimento equiparado a industrial, conforme disposto no art. 46, inciso II, combinado com o art. 51, inciso II e parágrafo único, do CTN, e no art. 9º, inciso IX, do Decreto nº 7.212/2010”.

O Relatório Fiscal destaca, ainda, que já houve a lavratura do Auto de Infração contra a MGD, formalizado no PAF nº **18130-720.028/2020-07**, “com o objetivo específico de aplicar a multa de 100% do valor aduaneiro das mercadorias importadas por intermédio da LFL, devido à prática da infração de ocultação do real adquirente, conforme o 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)”.

No curso da ação fiscal, a Fiscalização examinou as informações de que dispunha em relação à LFL, tendo concluído que:

- a empresa foi constituída em 25/09/2003 pelos sócios Fabio Gonçalves Torres, Leopoldo Poggio Torres e Sr. Lupericio Torres Neto;
- desde o início da ação fiscal, a empresa esteve localizada em vários endereços (alguns eram os mesmos endereços da real adquirente IRGA LUPERCIO);
- a empresa possui como objeto social, atualmente, *a prestação de serviços em organização e coordenação logística para o transporte de cargas, participação em outras sociedades preponderantemente não-financeiras, na qualidade de sócia-quotista ou acionista*, e tem como único sócio, desde 08/08/2019, Leopoldo Poggio Torres;
- a habilitação da empresa para operar no comércio exterior é marcada pelos seguintes eventos:
  - 03/10/2006 – habilitação limitada (até US\$ 150.000,00 por semestre);
  - 20/12/2007 – habilitação suspensa (não atendimento à intimação);
  - 28/01/2008 – habilitação regularizada;
  - 18/04/2008 – habilitação ilimitada indeferida (não comprovação da capacidade operacional para atuação no comércio exterior em montante superior à US\$ 150.000,00);
  - 13/03/2017 – habilitação ilimitada; e
  - 15/06/2019 – habilitação suspensa (inatividade no comércio exterior).
- durante o período de 01/03/2016 a 30/04/2018, a empresa atuou sempre como adquirente declarada de mercadorias importadas pela K&N.

Quanto à MGD, a Fiscalização concluiu que:

- a empresa foi constituída em 14/02/2008 pelo sócio Marcelo Gomes Dantas;
- a empresa está localizada na Rua Olinda Luz Marthe, nº 365 – Jardim Residencial Deolinda Guerra – Sorocaba/SP, e possui como objeto social o *comércio atacadista, importação e exportação de pneus*; e
- a habilitação da empresa para operar no comércio exterior é marcada pelos seguintes eventos:
  - 11/11/2008 – habilitação limitada (até U\$ 150.000,00 por semestre);
  - 15/05/2010 – habilitação suspensa (inatividade no comércio exterior);
  - 12/11/2010 – habilitação limitada (até U\$ 150.000,00 por semestre);

- 28/09/2013 – habilitação suspensa (inatividade no comércio exterior);
- 08/04/2014 – habilitação ilimitada (até US\$ 730.000,00 por semestre);
- 10/10/2015 – habilitação suspensa (inatividade no comércio exterior);
- 14/12/2015 – habilitação ilimitada;
- 24/06/2017 – habilitação suspensa (inatividade no comércio exterior);
- 30/08/2017 – habilitação ilimitada;
- 16/03/2019 – habilitação suspensa (inatividade no comércio exterior);
- 25/03/2019 – habilitação ilimitada; e
- 28/09/2019 – habilitação suspensa (inatividade no comércio exterior).

A Fiscalização intimou a MGD a apresentar uma série de documentos e a entregar as mercadorias importadas que ainda estivessem na posse da empresa.

Não consta nos autos que a empresa tenha deixado de responder qualquer questionamento feito pela Fiscalização. Sobre as mercadorias, a MGD informou que elas já haviam sido todas revendidas.

De posse das informações colhidas no curso da ação fiscal, e referindo a *“robusta documentação e elementos probatórios trazidos no procedimento fiscal formalizado no PAF nº 18130.720028/2020-07”*, a Fiscalização, sem questionar o fato de as importações terem sido registradas pela K&N na modalidade de importação por encomenda, sustenta ter apurado que o verdadeiro adquirente das mercadorias importadas não era a LFL, mas sim diversas outras empresas do setor de pneumáticos, dentre elas a MGD (que interessa para o presente processo).

Para a Fiscalização, *“a presença da LFL é pautada pela falta de um propósito comercial na importação”*, tendo ficado *“caracterizada que a atividade econômica da LFL estava intimamente ligada a uma espécie de representação comercial dos produtores estrangeiros e intermediação das mercadorias importadas perante a REAL ADQUIRENTE, podendo ser configurada sua atividade como a de um prestador de serviços e não como um adquirente de mercadorias”*.

Para sustentar a sua conclusão, a Fiscalização destaca, basicamente, os seguintes pontos:

1. os pneus eram repassados quase que de imediato para os compradores, no mesmo estado em que se encontravam e nas mesmas quantidades em que eram importados;
2. já existiam clientes certos e determinados;
3. a LFL não possuía local para armazenagem das mercadorias importadas.

Diante disso, a Fiscalização concluiu que *“a LFL apresenta-se diante da cadeia comercial como uma interposta pessoa diante da MGD PNEUS”, constatando-se, “ao final, haver a quebra da cadeia do IPI, já que nenhum valor de IPI devido pelo equiparado a industrial foi pago pela LFL ou pela MGD”*.

Além disso, a Fiscalização entendeu que, uma vez que a compra dos pneus pela MGD já estava definida antes das importações realizadas, o nome da MGD deveria ter constado nas declarações de importação relativas a esses pneus.

E mais, que *“a prestação de informações incorretas na Declaração de Importação e nas Faturas Comerciais caracteriza simulação e falsidade ideológica/material, e acarreta o perdimento das mercadorias, conforme dispõe o artigo 13 da IN SRF nº 228/2002”*.

Sendo assim, verificou-se que a real função da LFL nesta arquitetura comercial é a de representante comercial, já que faz o elo entre as empresas revendedoras de pneus e os exportadores estrangeiros/trading. A prestação da informação do adquirente final e contribuinte do IPI deve ser informada na Declaração de Importação, uma vez que a compra dos pneus pela MGD PNEUS já era definida e prontamente encomendada, tendo as importações destino certo e estabelecido, conforme se verifica pelas Notas Fiscais emitidas.

Conforme expresso no item 3.1 acima, a prestação de informações incorretas na Declaração de Importação e nas Faturas Comerciais caracteriza simulação e falsidade ideológica/material, e acarreta o perdimento das mercadorias, conforme dispõe o art. 689, XXII, do Decreto nº 6.759/09 (RA):

**Decreto nº 6.759/09**

*Art. 689. Aplica-se a **pena de perdimento** da mercadoria nas seguintes hipóteses, por configurarem **dano ao Erário** (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 105, e Decreto-lei nº 1.455, de 1976, art. 23 e § 1º, com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, art. 59): (Redação dada pelo Decreto nº 4.765, de 24.6.2003)*

(...)

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

Diante disso, a Fiscalização entendeu que, *“na medida em que a LFL se interpõe, de maneira simulada, perante a MGD, fazendo crer que há uma independência nas vendas das mercadorias importadas, os seguintes fatos podem ser observados: a) quebra na cadeia do IPI, já que o REAL ADQUIRENTE deixa de ser equiparado à industrial e contribuinte do IPI, conforme art. 9º, inciso IX, do RIPI/2010; b) sonegação fiscal, uma vez que o preço real da mercadoria no mercado interno é praticado pelo real adquirente e este não está propriamente indicado na Declaração de Importação, fazendo com que não seja contribuinte do IPI (equiparado à industrial) e/ou não haja o recolhimento do IPI sobre o preço real da mercadoria”*.

Assim, entendendo que a MGD seria um estabelecimento equiparado a industrial e, portanto, contribuinte do IPI na venda das mercadorias importadas, a Fiscalização lançou no Auto de Infração o IPI que deixou de ser recolhido, acrescido de multa (agravada em razão da simulação) e juros de mora.

O Auto de Infração foi lavrado contra a MGD, que assumiu o papel de contribuinte (estabelecimento equiparado a industrial), e, solidariamente, contra a LFL (por ter cedido o nome para a MGD) e a IRGA LUPÉRCIO (por fazer parte de um grupo econômico, juntamente com a LFL).

Cientificadas do Auto de Infração, a MGD, a LFL e a IRGA apresentaram as devidas impugnações que foram julgadas improcedentes pela DRJ, conforme podemos ver no Acórdão 110-007.870 – 3ª TURMA/DRJ 10 (e-fls. 1427 a 1456), prolatado em 29/07/2022, que contou com a seguinte ementa:

**Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI**

Período de apuração: 31/03/2016 a 31/01/2020

IMPORTAÇÃO. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE. EQUIPARAÇÃO A INDUSTRIAL.

A importação de mercadorias, quando há ocultação do real adquirente mediante a interposição de terceiros, é definida como dano ao Erário e dela decorre a equiparação a industrial do estabelecimento oculto na importação declarada ao Fisco.

ESTABELECIMENTO EQUIPARADO A INDUSTRIAL. IPI NÃO LANÇADO NAS VENDAS AO MERCADO INTERNO.

As saídas de mercadorias importadas feitas por estabelecimento equiparado a industrial configura fato gerador do IPI, que deverá ser exigido de ofício, caso não tenha sido declarado e recolhido.

SONEGAÇÃO.

Ação dolosa, tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal, ou o crédito tributário correspondente, caracteriza sonegação.

MULTA DE OFÍCIO. DUPLICAÇÃO DO PERCENTUAL BÁSICO.

Configurada a sonegação, deve ser duplicado o percentual básico da multa de ofício de 75%, para 150%.

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Período de apuração: 31/03/2016 a 31/01/2020

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM. INFRAÇÃO. PRÁTICA OU BENEFÍCIO PRÓPRIO.

São solidariamente obrigadas as pessoas jurídicas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Cabível a atribuição de responsabilidade àqueles que concorrem à prática da infração ou dela se beneficiem.

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 31/03/2016 a 31/01/2020

ALEGAÇÃO DE NULIDADE.

As nulidades dizem respeito a atos e termos lavrados por pessoa incompetente, ou a despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. É descabida a alegação de nulidade da autuação, quando não verificadas, no caso concreto, as hipóteses previstas na legislação.

**Impugnação Improcedente**

**Crédito Tributário Mantido**

Cientificada da decisão da DRJ em 16/08/2022 (ver Termo de Ciência por Abertura de Mensagem na e-fl. 1472), a MGD interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 1477 a 1494) em 09/09/2022 (ver Termo de Solicitação de Juntada na e-fl. 1475), onde apresenta, basicamente, os seguintes argumentos:

- (a) que o Recurso Voluntário é tempestivo;
- (b) que no começo da sua relação comercial com a LFL, *“se assegurou de realizar o correto procedimento de verificação da idoneidade da parceira, inclusive visitando seu local físico de operações, espaço condizente para armazenagem, analisando contrato social, e CNPJ ativo e outros pertinentes para seguridade das operações comerciais”*;
- (c) que a nota fiscal nº 2031, emitida pela LFL, *“indicava a venda de produtos já nacionalizados, utilizando-se da CST de ICMS 260, o que o convênio s/n, de 1970, atribui a produtos estrangeiros adquiridos no mercado interno”*;
- (d) que, *“ainda que comprovada qualquer fraude ou simulação existente na relação comercial em cadeia anterior a discutida na presente, ou seja, K&N x LFL, a RECORRENTE não tinha qualquer possibilidade de ter conhecimento”*;

- (e) que, embora a análise mais aprofundada das tabelas trazidas aos autos revele que os concorrentes possuem, em sua maioria, notas fiscais de saída da LFL emitidas em datas anteriores ao registro das declarações de importação, as notas fiscais emitidas para a MGD possuem datas posteriores ao registro das de registro das declarações de importação;
- (f) que *“inexiste tipificação penal para a venda da mercadoria importada em datas próximas ao desembaraço aduaneiro”*;
- (g) que *“as Notas Fiscais não provam se tratar de mercadoria previamente encomendada, mas de mercadorias efetivamente vendidas”*;
- (h) que, ao contrário do que afirma a Fiscalização, a MGD estaria habilitada no Radar na maior parte do período fiscalizado;
- (i) que a infração ocultação, *“para ser devidamente caracterizada, pressupõe a conduta de “ocultação do real comprador” qualificada pela presença da “fraude ou simulação”, o que, por consequência, atrai a participação do elemento volitivo, dolo ou culpa, sem os quais não é possível imputar o resultado ao agente”*;
- (j) *“que as presunções não podem ser admitidas no campo das infrações subjetivas, porquanto não há como presumir o elemento volitivo da conduta, pois o “dolo e a culpa não se presumem, provam-se”*;
- (k) que, *“se não houve a ocultação do real adquirente, conforme comprovado, por ato contínuo não há que se falar em quebra da cadeia de IPI, com consequente lançamento do imposto”*; e
- (l) que a multa de 150% tem caráter confiscatório.

Cientificada da decisão da DRJ em 24/08/2022 (ver Aviso de Recebimento dos Correios na e-fl. 1474), a LFL interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 1517 a 1532) em 22/09/2022 (ver Termo de Solicitação de Juntada na e-fl. 1515), onde defende:

- (a) que o Recurso Voluntário é tempestivo;
- (b) que jamais agiu de forma dolosa ou fraudulenta, sendo suas operações sempre imaculadas e pautadas na boa-fé;
- (c) que algumas declarações de importação tiveram mais que um comprador;
- (d) que não é necessário aguardar a conclusão do desembaraço aduaneiro para iniciar o processo de venda das mercadorias embarcadas em um navio meses antes da chegada ao Brasil, de forma que o lapso temporal entre a chegada das mercadorias e a concretização de sua revenda nada significa;
- (e) que não há nenhuma prova de que houve pré-contratação ou adiantamento de numerários para viabilizar a operação;

- (f) que, para que se configure interposição fraudulenta direta, em que há a identificação da origem, da disponibilidade e da transferência dos recursos, como é o caso sob análise, é necessária a presença de provas robustas de fraude ou simulação, o que não ficou demonstrado nos autos;
- (g) que não realizou qualquer ato tendente a ocultar a empresa MGD nas importações de mercadorias do exterior;
- (h) que não havendo a figura da interposição fraudulenta, não há que se falar na incidência do IPI sobre a saída das mercadorias vendidas no mercado interno pela MGD;
- (i) que apresentou elementos que evidenciam sua capacidade financeira e operacional;
- (j) que a MGD não é sua única cliente, e nem a LFL é a única fornecedora da MGD;
- (k) que não existe no ordenamento jurídico pátrio qualquer impedimento para que a importadora de mercadorias importadas em curso (ou seja, durante o seu traslado) já as negocie com terceiros interessados;
- (l) que não foi demonstrada qualquer relação entre a MGD e a K&N, assim como também não foi demonstrado qualquer adiantamento de recursos, à K&N ou à LFL;
- (m) que o fato de uma importação ter sido vendida em sua integralidade para um cliente não implica em encomenda para fins aduaneiros;
- (n) que não há qualquer prova que demonstre que a LFL não tinha capacidade econômica para atuar no comércio exterior;
- (o) que caberia à Fiscalização não apenas identificar, mas também comprovar a participação dos “reais adquirentes” nas operações de importação, assim como a incapacidade econômica da Recorrente em adquirir as mercadorias no mercado externo, o que não foi feito nos autos;
- (p) que é lícita a realização de suas importações com o célere repasse das mercadorias por ocasião de sua nacionalização;
- (q) que 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 da real adquirente das mercadorias importadas;
- (r) que o Relatório Fiscal não consegue descrever com o mínimo cuidado como se dava a encomenda (ora vendida a granel, ora no atacado), se havia contrato, promessa de pagamento etc.; e

(s) que não há fundamentação legal para a aplicação da multa proporcional.

Cientificada da decisão da DRJ em 15/08/202 (ver Termo e Ciência por Abertura de Mensagem na e-fl. 1471), a IRGA interpôs Recurso Voluntário (e-fls. 1500 a 1514) em 13/09/2022 (ver Termo de Solicitação de Juntada na e-fl. 1498), onde se defende, basicamente, da existência de um grupo econômico formado por ela e pela LFL, fundamento utilizado pela Fiscalização para imputar a ela a responsabilidade solidária no presente processo.

Após, os autos foram distribuídos para minha relatoria.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Relator.

Os Recursos Voluntário são tempestivos e preenchem os demais requisitos formais de admissibilidade, razão pela qual deles se toma conhecimento.

### Do mérito

Conforme se depreende dos autos, a ação fiscal que resultou na lavratura do Auto de Infração que se discute no presente processo teve sua origem em uma ação fiscal mais ampla, desenvolvida sobre a empresa LFL Administração e Participações Ltda e alguns de seus clientes, onde a Fiscalização concluiu que a LFL havia cedido seu nome a diversas empresas para a realização de operações de comércio exterior, com a ocultação das reais adquirentes/encomendantes, dentre elas a MGD.

Especificamente em relação às operações envolvendo a LFL e a MGD, que são as operações que nos interessam para o presente processo, a Fiscalização, a partir das constatações feitas de que (i) os pneus eram repassados quase que de imediato da LFL para a MGD e de que (ii) a LFL não possuía um local para armazenamento das mercadorias importadas, tirou as seguintes conclusões:

1. Que a LFL havia cedido seu nome para a realização de operações de comércio exterior realizadas pela MGD;
2. Que a LFL teria ocultado a MGD em diversas declarações de importação; e
3. Que a MGD seria estabelecimento equiparado a industrial, e que a ocultação da MGD nas declarações de importação teria permitido a quebra da cadeia do IPI.

Diante dessas conclusões, a Fiscalização lavrou três autos de infração relativos às operações de importação envolvendo as empresas LFL e MGD, a saber:

1. **PAF nº 18130.720037/2020-90** – Auto de Infração para aplicação da multa por cessão de nome (10% sobre o valor das operações), prevista no art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007;
2. **PAF nº 18130-720.028/2020-07** – Auto de Infração para aplicação da multa substitutiva à penalidade de perdimento (100% sobre o valor aduaneiro das mercadorias), prevista no § 3º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, c/c o inciso V e o § 1º desse mesmo art. 23; e
3. **PAF nº 18130.720046/2021-61** (presente processo) – Auto de Infração para lançamento do IPI e das penalidades aplicáveis em razão da quebra da cadeia do IPI.

Observe-se que esses três autos de infração acima mencionados partem de uma mesma premissa, qual seja, de que a MGD seria a real adquirente/encomendante das mercadorias importadas.

Para o que interessa ao presente processo, é isso que justifica a equiparação da MGD a estabelecimento industrial, nos termos do que dispõe o art. 13 da Lei nº 11.281, de 2006, e, por consequência, justifica a cobrança do IPI na venda dos pneus pela MGD:

Art. 13. Equiparam-se a estabelecimento industrial os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, que adquirirem produtos de procedência estrangeira, importados por encomenda ou por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

Então resta claro que o presente Auto de Infração só pode subsistir caso se confirme a condição de real adquirente/encomendante da MGD em relação aos pneus adquiridos formalmente da LFL.

Mas isso não se confirma a partir das provas carreadas aos autos deste processo e dos processos 18130.720037/2020-90 e 18130-720.028/2020-07.

O PAF nº 18130.720037/2020-90 foi julgado por este colegiado no dia 27/01/2026, quando, por unanimidade de votos, foi reconhecida a improcedência do lançamento, havendo divergência apenas em relação às razões de decidir. Eis o dispositivo do Acórdão 3402-012.944:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário. Os conselheiros Anselmo Messias Ferraz Alves, José de Assis Ferraz Neto e Arnaldo Diefenthaeler Dornelles acompanharam o voto da relatora pelas conclusões. Designado o conselheiro José de Assis Ferraz Neto para, nos termos do art. 114, § 9º, do RICARF, apresentar ementa e voto vencedor em que faça consignar os fundamentos adotados pela maioria qualificada.

O PAF nº 18130-720.028/2020-07, por sua vez, está sendo julgado na mesma sessão em que se julga este processo, e conta, também com a minha relatoria.

No voto que lá apresento, e que reproduzo na sequência para que também aqui sirva como razões de decidir, fica claro que não é possível concluir que a LFL tenha cedido seu nome para a ocultação da MGD e, por isso, lá propus o cancelamento do Auto de Infração.

Eis a íntegra do voto, na parte em que trata do mérito da discussão:

#### Do mérito

No que diz respeito ao mérito da discussão posta no presente processo, antes de analisarmos as contrarrazões trazidas pelas Recorrentes em voluntário, é preciso que entendamos exatamente qual é a acusação feita pela Fiscalização, que foi ratificada pela DRJ, e quais são as provas que corroboram essa acusação.

Conforme já relatado, o presente Auto de Infração foi lavrado pela Fiscalização para aplicação da multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas, prevista no § 3º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, tendo em vista que: (i) restou constatada a ocultação, mediante fraude ou simulação, da real adquirente das mercadorias (MGD Pneus EIRELI) nas **declarações de importação registradas** pela K&N Trading Soluções em Importação e Exportação Ltda **por encomenda** da LFL Administração e Participações Ltda, hipótese essa tipificada no inciso V do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, que, nos termos do § 1º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, enseja a aplicação da penalidade de perdimento; e (ii) as mercadorias não puderam ser alcançadas, uma vez que já haviam sido revendidas para terceiros de boa-fé.

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

...

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

...

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

...

§ 3º As infrações previstas no caput serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972.

...

Ou seja, a Fiscalização acusa a LFL, que figurou como encomendante em declarações de importação registradas pela K&N, de ter cedido seu nome para ocultar a real adquirente das mercadorias importadas, no caso a MGD.

Após (i) traçar um panorama sobre as normas que disciplinam as modalidades de importação, e sobre os efeitos do descumprimento dessas normas, (ii) analisar a evolução da composição societária e da habilitação para operar no comércio exterior das empresas LFL e MGD e (iii) descrever o atendimento (ou o não atendimento) das intimações feitas para as empresas LFL e MGD, a Fiscalização expressa, a partir do tópico 6 do seu Relatório Fiscal (e-fls. 51 e ss.), as razões pelas quais entende que a MGD seria a real adquirente das mercadorias importadas que foram objeto de lançamento no presente processo.

Nesse tópico 6, antes de entrar propriamente na análise da ocultação da real adquirente, a Fiscalização destaca que o seu foco não está na relação existente entre a LFL e a K&N, mas tão somente na relação existente entre a LFL e a MGD, conforme podemos inferir do excerto a seguir reproduzido:

Em primeiro plano, cumpre destacar que esta fiscalização não guarda relação com o fato de a LFL ter utilizado uma trading para a realização das importações. Muito pelo contrário. Sabe-se que essa arquitetura comercial está plenamente difundida no comércio internacional e perfeitamente prevista em nosso ordenamento jurídico como importação por encomenda, tal como descrito no item 2.3 deste Relatório Fiscal.

No entanto, apurou-se que o verdadeiro adquirente dessas mercadorias não era a LFL, tal como declarado nas DIs, mas sim, diversas outras empresas do setor de pneumáticos. (...)

Em outras palavras, a Fiscalização não questiona a modalidade de importação declarada pela K&N (importação por encomenda), mas sim o fato de que a LFL não seria a real adquirente das mercadorias importadas. Para a Fiscalização, a real adquirente das mercadorias discutidas no presente processo seria a MGD.

E as razões da Fiscalização para chegar a essa conclusão vieram tão somente de duas constatações: (i) os pneus eram repassados quase que de imediato da LFL para a MGD; e (ii) a LFL não possuía um local para armazenamento das mercadorias importadas. É isso que podemos extrair do que se apresenta no restante do que tópico 6 do Relatório Fiscal de e-fls. 8 a 73:

No entanto, apurou-se que o verdadeiro adquirente dessas mercadorias não era a LFL, tal como declarado nas DIs, mas sim, diversas outras empresas do setor de pneumáticos. Dessa maneira, ao serem analisadas as notas fiscais de saída da LFL em conjunto com as Declarações de Importações e as Notas Fiscais de Entrada e Saída emitidas pela K&N, verificou-se que a presença da LFL é pautada pela falta de um propósito comercial na importação. Ficou caracterizada que a atividade econômica da LFL estava intimamente ligada a uma espécie de representação comercial

dos produtores estrangeiros e intermediação das mercadorias importadas perante os REAIS ADQUIRENTES, podendo ser configurada sua atividade como a de um prestador de serviços e não como um adquirente de mercadorias, já 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 e constantes no ANEXO VII deste Relatório Fiscal. Este fato está pormenorizado no item 6.2 deste Relatório Fiscal.

Além disso, 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 (vide documentos societários da IRGA LUPERCIO no ANEXO VI deste Relatório Fiscal).

Dessa forma, a LFL apresenta-se diante da cadeia comercial como uma interposta pessoa diante da MGD PNEUS. Constata-se, ao final, haver a quebra da cadeia do IPI, já que nenhum valor de IPI devido pelo equiparado a industrial foi pago pela LFL ou pela MGD PNEUS.

A ocultação do real adquirente está, portanto, devidamente comprovada nesta fiscalização pois:

- em todas as declarações constantes no ANEXO I e VII deste Relatório Fiscal, a empresa LFL é que figura como adquirente das mercadorias importadas. No entanto, a verdadeira responsável pela aquisição das referidas mercadorias foi a empresa MGD PNEUS, conforme Notas Fiscais de Saída da LFL no período (ANEXO VII) e melhor detalhado no item 6.2 abaixo.
- As mercadorias importadas ficavam pouquíssimo tempo na posse da LFL, em torno de 2 a 5 dias, demonstrando a existência de um adquirente da mercadoria certo e pre-determinado. Isso poderá ser confirmado com as informações das Notas Fiscais de Saída emitidas pela LFL, constante no ANEXO VII deste Relatório Fiscal e melhor detalhado no item 6.2 abaixo. Algumas vezes os documentos fiscais estavam antedatados se comparados com a data do registro da DI.
- No período sob fiscalização, as empresas LFL e IRGA LUPERCIO, umas das reais adquirentes, estavam situadas nos mesmos endereços cadastrais,

inclusive durante a alteração do endereço de São Paulo para Caieiras, demonstrando que a LFL não possuía um local específico para guarda do estoque de pneus, os quais eram distribuídos para os Reais Adquirentes em sua integralidade.

- Ainda que a infração aduaneira de Ocultação do Real Adquirente, por si só, já configure o dano ao erário, conforme explicado no item 3 deste Relatório Fiscal, é certo que a vantagem econômica/tributária neste tipo de infração é a quebra da cadeia do IPI pelo Real Adquirente equiparado a industrial e a sonegação fiscal deste tributo.

No tópico 6.2 do seu Relatório Fiscal, a Fiscalização fez um cruzamento entre as declarações de importação, as notas fiscais de entrada e saída emitidas pela K&N e as notas fiscais de saída emitidas pela LFL, para concluir que:

- As mercadorias importadas pela LFL eram repassadas para a MGD no estado em que se encontravam, nas mesmas quantidades em que eram importadas e em dias muito próximos à importação ou dentro do mesmo mês;
- Algumas notas fiscais de saídas da LFL foram antedatadas em relação ao registro da declaração de importação;
- Algumas declarações de importação tiveram suas mercadorias destinadas para mais de uma real adquirente; e
- Havia omissão na emissão da nota fiscal de saída da LFL para as reais adquirentes, o que pode ser confirmado por meio das informações prestadas pela própria LFL, que traduzem a venda integral de uma determinada declaração de importação para a real compradora.

Comprovada, na visão da Fiscalização, a ocultação da real adquirente das mercadorias importadas, o Relatório Fiscal busca, no seu tópico 6.3, demonstrar que essa ocultação se deu mediante fraude ou simulação, elementos exigidos pelo tipo previsto no inciso V do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, para a aplicação da penalidade de perdimento ou, alternativamente, da multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias.

Partindo da premissa de que a MGD seria a adquirente final das mercadorias importadas (e contribuinte do IPI na saída), a Fiscalização sustenta que o seu nome deveria ter sido informado nas declarações de importação objeto do presente processo, e, uma vez que não o foi, a Fiscalização sugere que as declarações de importação e as faturas comerciais conteriam informações incorretas, o que caracterizaria simulação e falsidade ideológica/material e ensejaria a aplicação da penalidade de perdimento.

Sendo assim, verificou-se que a real função da LFL nesta arquitetura comercial é a de representante comercial, já que faz o elo entre as empresas revendedoras de pneus e os exportadores estrangeiros/trading. A prestação da informação do adquirente final e contribuinte do IPI deve ser

informada na Declaração de Importação, uma vez que a compra dos pneus pela MGD PNEUS já era definida e prontamente encomendada, tendo as importações destino certo e estabelecido, conforme se verifica pelas Notas Fiscais emitidas.

Conforme expresso no item 3.1 acima, a prestação de informações incorretas na Declaração de Importação e nas Faturas Comerciais caracteriza simulação e falsidade ideológica/material, e acarreta o perdimento das mercadorias, conforme dispõe o artigo 13 da IN SRF nº 228/2002:

*Art. 13. A prestação de informação ou a apresentação de documentos que não traduzam a realidade das operações comerciais ou dos verdadeiros vínculos das pessoas com a empresa caracteriza **simulação e falsidade ideológica** ou material dos documentos de instrução das declarações aduaneiras, sujeitando os responsáveis às sanções penais cabíveis, nos termos do Código Penal (Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940) ou da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, além da aplicação da pena de perdimento das mercadorias, nos termos do art. 105 do Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966. (grifo nosso)*

Temos, então, que a Fiscalização, a partir das constatações de que os pneus eram repassados quase que de imediato da LFL para a MGD e de que a LFL não possuía um local para armazenamento das mercadorias importadas, concluiu que a LFL seria uma interposta pessoa da MGD, e que a não indicação do nome da MGD como adquirente nas declarações de importação e nas faturas comerciais caracterizaria não só a ocultação do real adquirente, mas também a fraude ou simulação que ensejaria a aplicação da penalidade de perdimento.

A DRJ, por sua vez, manteve hígido o lançamento fiscal considerando, além das razões trazidas pela Fiscalização (**ausência, por parte da LFL, de estrutura operacional** compatível com as operações em foco e **rápido repasse das mercadorias** objeto da autuação para os verdadeiros adquirentes, nos mesmos estados e quantidades em que elas foram importadas), um terceiro argumento não explorado no Relatório Fiscal de e-fls. 8 a 73: **a falta de comprovação, pela LFL, da origem, disponibilidade e transferência dos recursos** utilizados para aquisição das mercadorias objeto da autuação.

- **Falta de comprovação, pela LFL, da origem, disponibilidade e transferência dos recursos utilizados para aquisição das mercadorias objeto da autuação.**

Conforme dito anteriormente, as importações em causa foram declaradas como realizadas por encomenda da LFL. Ocorre que essa empresa, apesar de regularmente intimada, não comprovou o efetivo pagamento pelas mercadorias que teria adquirido do importador, nem mesmo a integralização de seu capital social.

No subitem **5.4 – DOS TERMOS DE INTIMAÇÃO FISCAL À LFL**, a fiscalização especifica os documentos e informações solicitados da referida empresa e as respostas por ela apresentadas, consoante se reproduz:

*Foi informado, outrossim, que: [...] d) que houve a contabilização da integralização do capital social no valor de R\$ 750.000,00 conforme Balanço Patrimonial de 2016; no entanto, não foi apresentada a correspondente transferência bancária do aporte de recursos. (item 18 - integralização do capital social) [...]*

*Permaneceram pendentes, portanto, os documentos/informações requeridas nos itens 10 (extratos bancários), 16 (contratos comerciais firmados junto aos fornecedores estrangeiros), 20 (planilha de informações bancárias) [...]*

Os documentos e informações que permaneceram pendentes de fornecimento são os seguintes:

*10) **Extratos bancários** de todas as contas-correntes da empresa, relativos aos anos de 2016 a 2018, especialmente no Banco Industrial do Brasil, Caixa Econômica Federal, Banco Itaú, Banco Bradesco, Banco Daycoval, Banco Votorantim, Banco Santander, Banco ABC Brasil, Banco do Nordeste, Banco Sofisa e Brickell S/A CFI em formato excel ou txt. Caso a empresa não possua os extratos bancários, poderá fazer uma autorização por escrito para que as informações financeiras sejam requeridas diretamente pela Receita Federal às Instituições Financeiras;*

*16) **Contratos comerciais firmados junto aos fornecedores de mercadorias no exterior**, e cópias das comunicações escritas com os fornecedores de mercadorias no exterior por meio físico ou eletrônico (e-mails, faxes, memorandos, etc) que traduzam as negociações firmadas para a concretização das operações de comércio exterior;*

*20) Preenchimento da planilha do **ANEXO 02** desta intimação assinada pelo(s) responsável(is) legal(is). Na referida planilha deverão ser discriminados os créditos e débitos lançados nas contas bancárias da empresa nos anos de 2016, 2017 e 2018;*

A LFL alegou que “*tem financiado suas atividades por meio de seu próprio faturamento, conforme se comprova das DRE’s apresentadas*”. Ocorre que a apresentação apenas desses demonstrativos contábeis, desacompanhados de documentos aptos a comprovar os valores neles registrados, não faz prova em favor da impugnante. A empresa não atendeu ao solicitado nos itens 10 e 20 do Termo de Início de Fiscalização nº 1085/2020 (acima reproduzidos), nem apresentou qualquer justificativa

para essa omissão. Assim, deixou de demonstrar a disponibilidade de recursos próprios para bancar suas operações.

Observa-se que o capital social de uma empresa também pode ser integralizado por meio de bens (móveis e imóveis) ou títulos de crédito, desde que haja previsão no contrato social. Todavia, além de a LFL não ter aduzido nada nesse sentido, a integralização em dinheiro é a forma mais comum, inclusive para propiciar recursos para a estruturação e o início das atividades do empreendimento. Todavia, para comprovar essa operação, não basta o mero registro dela em livro ou demonstrativo, fazendo-se necessário apresentar documentos que demonstrem a efetiva transferência dos referidos bens, título de crédito ou numerário, dos sócios para a pessoa jurídica.

Destaca-se que deveria ser de interesse da empresa fiscalizada apresentar os citados documentos, pois assim poderia comprovar a regularidade das operações analisadas. Todavia, a LFL optou por não atender ao solicitado pelo Fisco, nem mesmo em sede de impugnação os apresentou, restando, dessa forma, não comprovada a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos utilizados para adquirir as mercadorias que teriam sido importadas sob sua encomenda.

Para a DRJ, o conjunto indiciário presente nos autos teria força suficiente para manter a autuação da Fiscalização:

No presente caso, além das provas documentais acostadas pela fiscalização, a autuação está amparada em presunção simples, decorrente de vários indícios convergentes, cuja ocorrência foi devidamente comprovada pela autoridade fiscal, formando robusto conjunto probatório, que as impugnantes não lograram êxito em desconstituir.

Essas, pois, são as razões postas nos autos que poderiam justificar a manutenção do lançamento feito pela Fiscalização.

Para combater essas razões, a MGD apresentou o Recurso Voluntário de e-fls. 14512 a 14535, onde contrapõe, de forma específica, cada um dos três pontos abordados pela Acórdão recorrido.

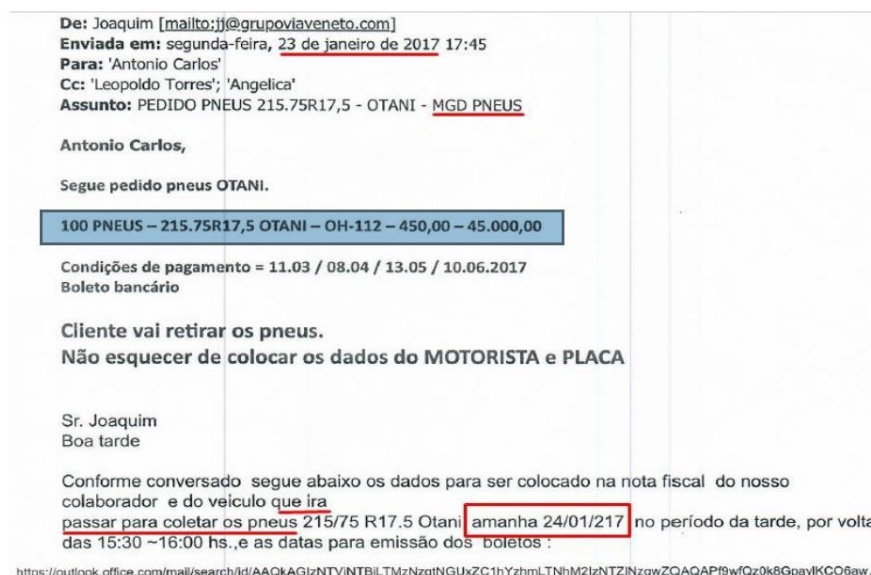
No tópico em que trata da omissão, por parte da LFL, da **comprovação da origem, da disponibilidade e transferência dos recursos financeiros** (e-fls. 14517 a 14525), a MGD se defende com os seguintes argumentos:

- sustenta que “a falta de comprovação das origens financeiras para as respectivas importações competia à LFL, e não à RECORRENTE, pois a mesma comprou produtos já nacionalizados”;
- cita a nota fiscal nº 2031, com CST de ICMS 260, que indicaria a venda de produtos já nacionalizados;

- apresenta tabela, aparentemente incompleta, para demonstrar que as notas fiscais de venda da LFL para a MGD teriam sido emitidas após a nacionalização das mercadorias:

Número DI	Data da DI	Número NF LFL	Data NF
1603213734	02/03/2016	1615	03/03/2016
1604993342	04/04/2016	1634	06/04/2016
1606623747	03/05/2016	1686	06/05/2016
1608903879	13/06/2016	1721	13/06/2016
1609782072	28/06/2016	1754	28/06/2016
1716329193	25/09/2017	2397	25/09/2017
1721902661	15/12/2017	2568	19/12/2017
1805133790	20/03/2018	2683	22/03/2018
1805133790	20/03/2018	2684	22/03/2018

- explica que o pagamento é feito após a venda da mercadoria nacionalizada, e de maneira parcelada, e apresenta cópia de um e-mail em que o acerto parcelado teria sido feito:



- defende a regularidade de suas operações com a LFL dizendo não ter qualquer interferência nas operações da LFL com a K&N, bem como não ter feito qualquer adiantamento de recursos financeiros para a LFL;
- diz que se houve problemas com as operações realizadas pela LFL com outras empresas, “cada um deve responder na proporção da sua culpabilidade”;
- mostra que as mercadorias foram importadas por um valor de R\$ 3.843.639,38 e que foram vendidas para ela por um valor de R\$ 7.739.369,97, e questiona: “como poderia um simples representante comercial ou prestador de serviços auferir um lucro nesse montante?”; e
- aponta equívoco cometido pela Fiscalização e demonstra que, no período fiscalizado (01/03/2016 a 03/04/2018), esteve habilitada para operar no comércio exterior por quase todo o tempo, e, no período em que esteve

inativa (24/06/2017 a 29/08/2017), não houve transações entre a LFL e a MGD.

Quando enfrenta a acusação de **ausência de estrutura operacional compatível** por parte da LFL (e-fls. 14525 a 14527), a MGD sustenta ter previamente verificado a idoneidade da LFL, tendo *“inclusive visitando seu local físico de operações, espaço condizente para armazenagem”*.

Apresenta cópia de e-mail onde ficou acertado que a MGD retiraria os pneus na LFL, e onde consta uma informação de que teriam sido faturados menos pneus do que o previamente acordado, uma vez que o sócio da LFL teria necessitado de alguns pneus para a empresa dele:

Joaquim Pereira <joaquim@lfl.com.br>  
 Seg, 25/09/2017 22:18  
 Para: Marcelo Dantas <marcelo.dantas@mgdpneus.com.br>  
 Cc: Vinicius Shimao <vinicius.shimao@mgdpneus.com.br>; Mauro Abrahão - M.G.D. Pneus <mauro.vitor@mgdpneus.com.br>; 'Leopoldo Torres' <leopoldo.torres@irga.com.br>; 'Angelica' <angelica@lfl.com.br>

4 anexos (53 KB)  
 35170905985328000128550010000023971000039358-procNFe.xml; NF 2397.pdf; Carta de Correcao - Vencimentos.pdf; image001.jpg;

**Boa noite**  
 Marcelo

Segue em anexo **NOTA FISCAL do pedido dos pneus 215.75R17,5 OTANI**  
**Foram faturados 176 pneus, Leopoldo acabou precisando de alguns pneus para a empresa dele.**

Segue também em anexo carta de correção com os vencimentos corretos.

**Esses pneus você pode começar a retirar a partir de quinta-feira na LFL endereço da NOTA FISCAL.**

Obrigado  
 Joaquim.

A MGD lista, ainda neste tópico, algumas providências que teriam sido adotadas por ela e que demonstrariam que ela agiu de boa-fé, a saber:

- Teria checado a legalidade da empresa que estaria vendendo os pneus;
- Teria comprovado que existia local físico suficiente para armazenagem das mercadorias, através da retirada dos pneus diretamente no endereço da LFL;
- Não teria e utilizado do procedimento de declarações de importação datadas posteriormente às notas fiscais de saída da LFL;
- Teria mantido o RADAR ativo durante grande parte do período fiscalizado, não havendo motivo para ocultar-se como real importador; e
- Não poderia ser importação por encomenda, visto que lhe eram oferecidas mercadorias e a MGD comprava o que lhe era necessário.

Contra a acusação de um **rápido repasse das mercadorias** da LFL para a MGD, no mesmo estado e quantidade em que elas foram importadas (e-fls. 14527 a 14534), a Recorrente MGD traz jurisprudência do CARF que, em tese, lhe favoreceria.

Traz a lume, mais uma vez, que o valor aduaneiro das mercadorias totaliza R\$ 3.843.639,38, ao passo que o valor das aquisições feitas pela MGD junto à LFL totaliza R\$ 7.739.369,97, e questiona: *“Como poderia a LFL, uma simples representante comercial ou prestadora de serviços auferir um lucro nesse montante?”*.

Afirma que *“só soube da existência da trading K&N como importadora e a LFL como encomendante no auto de infração”*.

Por fim, sustenta que não se aplica a responsabilidade objetiva para a infração prevista no inciso V do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, uma vez que a norma prescreve *“que se considera dano ao Erário a hipótese de ocultação dos diversos agentes envolvidos na operação, “mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros”*”, de tal sorte que o legislador *“quis preceituar a necessidade da comprovação da conduta dolosa na ocultação dos agentes envolvidos na operação”*.

A LFL, para se defender contra as acusações feitas pela Fiscalização, também apresentou Recurso Voluntário (e-fls. 14617 a 14640), onde traz os argumentos que vão resumidos na sequência.

Como primeira matéria de defesa, a LFL afirma que, ao contrário do que entendeu a Fiscalização, *“algumas DI’s tiveram mais que um comprador, o que descaracteriza a alegação de que todas as DI’s foram revendidas exclusivamente para a empresa M.G.D. Pneus EIRELI”*.

Sustenta não ser *“necessário aguardar a conclusão do despacho aduaneiro para iniciar o processo de venda das mercadorias embarcadas em um navio meses antes da chegada ao Brasil, de forma que o lapso temporal entre a chegada das mercadorias e a concretização de sua revenda nada significa”*. Para a LFL, *“é absolutamente comum que empresas iniciem o processo de venda de mercadorias importadas tão logo elas embarquem no exterior rumo ao Brasil, evitando assim que as mesmas fiquem estocadas em armazéns, gerando custo à empresa, sem qualquer necessidade”*.

Apregoa ser *“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, 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”*.

Assevera não haver *“nenhuma prova de que houve pré-contratação ou adiantamento de numerários para viabilizar a operação”*, não tendo sido *“apresentado nenhum documento comprovando que os produtos vendidos pela Recorrente já tinham destinatários certos e prévios quando da sua importação”*.

Defende que esse método de venda “justifica a remessa (integral ou não) das mercadorias tão logo fossem desembaraçadas e a não necessidade de um armazém para acomodar todas essas mercadorias”.

Reclama que “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”.

Acusa que nem o Acórdão recorrido e nem a Fiscalização conseguem “descrever com o mínimo cuidado como se dava essa encomenda (ora vendida a granel, ora no atacado), se havia contrato, promessa de pagamento etc. É como se fizesse a acusação baseada em um simples “descumpriu artigos do CTN” e quisesse transferir o ônus de provar que não descumpriu o CTN à Recorrente- “culpado até que se prove o contrário”.

Afirma que, “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”, o que “acabava por fazer com que a Recorrente não precisasse de um armazém de grandes proporções para manter seus produtos, já que eles eram encaminhados diretamente para seus clientes tão logo ingressavam no Brasil”.

Acrescenta que, “nos casos em que os produtos ficavam poucos dias armazenados, ficavam no endereço da empresa IRGA LUPÉRCIO”.

Sustenta não haver “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”.

Cita trechos de votos proferidos pelo CARF em outros processos que trataram de matérias similares e que favoreceriam a sua tese.

E conclui o tópico dizendo que “o simples fato das mercadorias serem encaminhadas aos adquirentes logo após o desembaraço, não significa que as mesmas foram previamente encomendadas, como equivocadamente entendeu o v. acórdão recorrido, mas sim a consequência de uma prática comercial que visa justamente minimizar custos com armazenagem”.

Quanto aos aspectos jurídicos que envolvem a interposição fraudulenta e a cessão de nome, a LFL sustenta ser “necessária a presença de provas robustas de fraude ou simulação” para que isso reste configurado, e, buscando ser didática, afirma que, primeiro, deve-se “comprovar que houve a efetiva ocultação do beneficiário” para, ato seguinte, “comprovar que a referida ocultação foi amparada por fraude ou simulação, individualizando a conduta das partes envolvidas e apontar, de maneira clara, explícita/precisa e congruente a acusação que dá origem à cominação da penalidade”.

Por isso defende que “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”.

Na sequência, a LFL afirma, de forma taxativa, que “as clientes da Recorrente compraram o produto oferecido pela vendedora, não encomendaram a importação”, e pondera ter assumido todos os riscos da importação, o que inclui responder “pelas intempéries do negócio de modo que, se o preço da aquisição do produto do fornecedor no exterior, ou o frete e demais despesas tiverem 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, conforme Súmula 412 do STF”.

Também afirma não ter realizado “qualquer ato tendente a ocultar a empresa M.G.D. Pneus nas importações de mercadorias do exterior”, o que afasta qualquer acusação de interposição fraudulenta.

A LFL refere, ainda, que as autuações fiscais alcançaram operações de venda para 12 de suas clientes, mas pondera ter dezenas de outras clientes que “foram simplesmente ignoradas pela Fiscalização, não sendo sequer diligenciadas para aprofundar as investigações sobre a regularidade das operações da Recorrente”.

Com isso assevera que, “ao contrário do que faz crer a Fiscalização, a empresa Recorrente não foi constituída para simplesmente ocultar importações realizadas pelas empresas ditas “reais adquirentes”, que nada mais são do que seus clientes, como é o caso da M.G.D. Pneus EIRELI, assim como diversas outras”.

Repisa “que não foi demonstrado qualquer relação entre estas empresas (clientes), incluindo a M.G.D. Pneus e a importadora (K&N), assim como também não foi demonstrado qualquer adiantamento de recursos por parte destes clientes à importadora (K&N) ou mesmo à Recorrente”.

Acrescenta que a MGD teria diversos outros fornecedores além da LFL.

Por fim, acusa a Fiscalização de não ter trazido aos autos provas sobre o que alega, sendo que *“caberia a ela não apenas identificar, mas também comprovar a participação dos ditos “reais adquirentes” nas operações de importação, assim como a incapacidade econômica da Recorrente, em adquirir as mercadorias no mercado interno, o que, repita-se, não foi feito nos autos”*.

E têm razão as Recorrentes.

A Fiscalização, tomando como verdade que a K&N seria uma importadora por encomenda, entendeu que a LFL, que figurou como encomendante nas declarações de importação que se encontram em disputa nos autos, teria cedido

seu nome para a MGD, que seria a real adquirente das mercadorias e teria sido ocultada para a Fiscalização.

Nesse ponto temos uma impropriedade conceitual na acusação feita pela Fiscalização: se estamos diante de importações por encomenda, como assumiu a Fiscalização no presente processo sem questionar, o real adquirente das mercadorias (no exterior) tem que ser, necessariamente, o importador por encomenda (no caso a K&N)<sup>1</sup>, não havendo que se cogitar a MGD como tal.

Então, para que possamos prosseguir na análise dos fatos discutidos no presente processo, precisamos entender o termo “real adquirente”, utilizado pela Fiscalização, como “real encomendante”, no sentido de que as mercadorias, antes de serem adquiridas no exterior, já teriam como destino certo a MGD (encomendante).

Reformulando a acusação, temos então uma ocultação do real encomendante (MGD), que teria sido viabilizada pela cessão de nome, por parte da LFL, nas operações de importação autuadas.

Mas aqui temos um segundo problema, dessa feita provocado por omissão: a Fiscalização não deixa claro o papel que entende ter sido desempenhado pela LFL e pela MGD nos processos de importação que estão submetidos à lide.

A Fiscalização presume que a MGD seria a real adquirente (real encomendante) das mercadorias importadas a partir de duas constatações – o rápido repasse das mercadorias da LFL para a MGD e a falta de local para armazenamento das mercadorias importadas por parte da LFL, mas não explora de quem a MGD teria encomendado a aquisição das mercadorias no exterior, se da LFL ou da K&N.

E isso é relevante.

Se o entendimento da Fiscalização é no sentido de que a MGD encomendou as mercadorias junto à LFL que, por sua vez, as encomendou junto à K&N, estaremos diante de uma arquitetura de negócio que se convencionou chamar de encomendante do encomendante predeterminado.

E, segundo entendimento da própria RFB, expresso por meio da Solução de Consulta Cosit nº 158, de 2021, a legislação não veda a existência de um encomendante do encomendante predeterminado, assim como a sua existência não descaracteriza a operação de importação por encomenda. Para além disso, essa Solução de Consulta deixa expresso que, caso exista um encomendante do encomendante predeterminado, ele não precisa ser informado na respectiva declaração de importação, *“desde que as relações estabelecidas entre os envolvidos na importação indireta representem transações efetivas de compra e venda de mercadorias”*.

---

<sup>1</sup> Se a K&N não fosse o real adquirente (real comprador, nos termos usados pelo inciso V do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976), estaríamos diante de uma importação por conta e ordem de terceiros travestida de importação por encomenda, que demandaria outro tratamento que não aquele dispensado pela Fiscalização no presente processo.

Isso significa dizer que, na hipótese de a MGD ter encomendado as mercadorias junto à LFL, não há que se falar em ocultação do sujeito passivo ou do real comprador (no exterior) das mercadorias, assim como não há que se falar em cessão de nome por parte da LFL.

Por outro lado, se o entendimento da Fiscalização é no sentido de que a MGD encomendou as mercadorias junto à K&N, e isso puder ser confirmado, a MGD deveria ter sido indicada no campo “adquirente” das declarações de importação (e não a LFL), e a falta dessa informação caracteriza não só a ocultação do sujeito passivo<sup>2</sup>, mas também uma possível cessão de nome da LFL para a MGD.

O problema, diga-se mais uma vez, é que a Fiscalização não traz aos autos qualquer elemento de prova que nos permita sequer cogitar que a MGD tenha encomendado as mercadorias junto à K&N, o que afasta qualquer acusação que vise imputar às Recorrentes o cometimento da infração prevista no inciso V do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976 (ocultação do sujeito passivo), ou no art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007 (cessão de nome).

Outro aspecto que chama a atenção no presente processo é a fragilidade do conjunto probatório apresentado pela Fiscalização para sustentar a acusação fiscal de que a MGD é a real adquirente (ou real encomendante) das mercadorias importadas, e de que a LFL teria cedido seu nome para a realização de operações de comércio exterior pela MGD.

Em que pese entendamos que a prova possa ser produzida a partir de um conjunto indiciário, há um mínimo de convergência que se exige para a sua validação. Por certo que o convencimento da prova indiciária é de cada julgador, mas de forma geral, quando estamos diante de um conjunto indiciário que aponta para uma mesma direção, e que não permite que se cogite em algo diferente, podemos ter a segurança para trilhar o caminho apontado.

No caso dos autos estamos longe de ter essa segurança. Os dois únicos indícios apontados pela Fiscalização (rápido repasse das mercadorias da LFL para a MGD e falta de local para armazenamento das mercadorias importadas por parte da LFL)<sup>3</sup>, apesar de serem indícios relevantes que ensejariam o aprofundamento da análise fiscal, não se prestam, de forma isolada ou mesmo em conjunto, à conclusão definitiva alcançada pela Fiscalização.

Seria preciso mais.

Para além disso, as explicações trazidas em voluntário pelas Recorrentes para justificar o rápido repasse das mercadorias e a falta de local para armazenamento são, no mínimo, razoáveis e, por isso mesmo, não podem ser desprezadas.

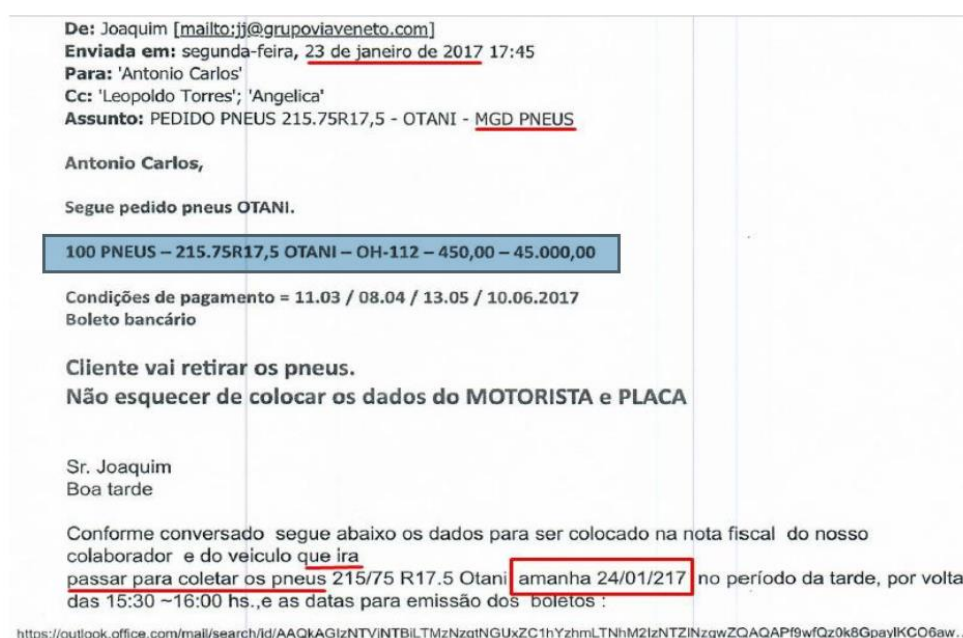
<sup>2</sup> Não entramos no mérito, aqui, se essa ocultação se dá mediante fraude ou simulação, elementos essenciais do tipo infracional previsto no inciso V do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976.

<sup>3</sup> Não nos pronunciaremos sobre a falta de comprovação, pela LFL, da origem, disponibilidade e transferência dos recursos utilizados nas operações de importação, uma vez que esse não foi um ponto explorado pela acusação fiscal, mas tão somente pela DRJ.

Se essas explicações correspondem aos fatos, não temos como afirmar, mas é evidente que essas explicações são plausíveis, o que basta para colocar em xeque as conclusões da Fiscalização.

Aliás, esse é o problema dos lançamentos fiscais efetuados única e exclusivamente em cima de presunções (sejam legais ou dos homens): elas podem ser desfeitas a partir de uma prova ou de um argumento que demonstre que o fato principal não ocorreu, ou que o fato presuntivo não teve, sobre o fato principal, o efeito presumido pela Fiscalização.

No caso dos autos, a MGD apresenta um e-mail que revela um aspecto interessante de uma das aquisições de pneus feita junto à LFL, que não se amolda ao tipo de relação que acusa a Fiscalização: o pagamento seria feito pela MGD para a LFL em 4 parcelas, a primeira vencendo mais de um mês após o recebimento das mercadorias:



Um segundo ponto trazido pela MGD em seu Recurso Voluntário diz respeito a um rápido comparativo entre o valor das mercadorias importadas e o valor de venda constante nas notas fiscais emitidas pela LFL para a MGD. As mesmas mercadorias importadas pelo montante de R\$ 3.843.639,38 foram vendidas para a MGD pelo montante de R\$ 7.739.369,97.

Essa diferença também não parece indicar que a LFL seja um simples intermediário nessa operação com a MGD, como sustenta a Fiscalização.

Um terceiro aspecto levantado pela MGD diz respeito à ausência de estrutura operacional compatível. Ao mesmo tempo em que afirma ter se certificado da idoneidade da LFL, inclusive com visita ao local físico onde os pneus estariam armazenados, a MGD apresenta um e-mail que revela a retirada da mercadoria em um local que seria um depósito da LFL.

Mas o mais relevante no e-mail apresentado é que a LFL informa que a quantidade de pneus faturados seria inferior ao que havia sido pedido, tendo sido utilizado como justificativa o fato de o sócio da LFL ter precisado “*de alguns pneus para a empresa dele*”.

Isso, definitivamente, não condiz com o papel de interposta pessoa, atribuído pela Fiscalização à LFL.

Joaquim Pereira <joaquim@lfl.com.br>  
Seg, 25/09/2017 22:18  
Para: Marcelo Dantas <marcelo.dantas@mgdpneus.com.br>  
Cc: Vinicius Shimao <vinicius.shimao@mgdpneus.com.br>; Mauro Abrahão - M.G.D. Pneus <mauro.vitor@mgdpneus.com.br>; 'Leopoldo Torres' <leopoldo.torres@irga.com.br>; 'Angelica' <angelica@lfl.com.br>

4 anexos (53 KB)  
35170905985328000128550010000023971000039358-procNFe.xml; NF 2397.pdf; Carta de Correcao - Vencimentos.pdf; image001.jpg;

Boa noite  
Marcelo

Segue em anexo **NOTA FISCAL do pedido dos pneus 215 75R17,5 OTANI**  
**Foram faturados 176 pneus, Leopoldo acabou precisando de alguns pneus para a empresa dele.**

Segue também em anexo carta de correção com os vencimentos corretos.

**Esses pneus você pode começar a retirar a partir de quinta-feira na LFL endereço da NOTA FISCAL.**

Obrigado  
Joaquim.

Por fim, a MGD questiona, ainda, onde estaria a conduta dolosa na ocultação dos agentes envolvidos na operação.

E essa é outra boa questão levantada, cuja resposta é bastante simples: não está em lugar algum, ao menos não no processo. A Fiscalização não trouxe para os autos qualquer elemento de prova que demonstre o cometimento de fraude ou simulação por parte das Recorrentes. E nem poderia, uma vez que a conduta infracional (ocultação) foi baseada em apenas dois elementos indiciários, que representam presunções do homem.

Como já vimos, a Fiscalização, a partir de uma presunção de ocultação, baseada em um rápido repasse das mercadorias da LFL para a MGD e na falta de local para armazenamento dos pneus, entendeu que a não indicação do nome da MGD como adquirente nas declarações de importação e nas faturas comerciais caracterizaria a fraude ou simulação que ensejaria a aplicação da penalidade de perdimento.

Para além do fato de que a falta de informação relativa à MGD nas declarações de importação e nas faturas comerciais não foram provadas, mas sim presumidas a partir de uma presunção de ocultação, há dois problemas lógicos na construção feita pela Fiscalização.

O primeiro deles diz respeito à afirmação de que a não indicação do nome da MGD como adquirente nas declarações de importação caracterizaria fraude ou simulação.

Isso porque não nos parece razoável admitir que a fraude referida no tipo infracional do inciso V do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, possa ser comprovada pelo simples fato de que os sujeitos não foram indicados na declaração de importação.

Observe-se que não indicar os sujeitos na declaração aduaneira é o que caracteriza a ocultação. Se entendêssemos que apenas isso já seria suficiente para caracterizar a fraude, teríamos que fazer a seguinte associação lógica: fraude = não indicação dos sujeitos na declaração aduaneira = ocultação. E isso nos levaria ao seguinte resultado: ocultação mediante fraude = ocultação mediante ocultação, o que não faz qualquer sentido.

O segundo problema lógico na construção feita pela Fiscalização está relacionado com a não indicação da MGD como adquirente nas faturas comerciais.

Se estivéssemos diante de uma importação por conta e ordem de terceiros, a não indicação do real adquirente das mercadorias no exterior na fatura comercial, além de caracterizar a falsidade (no mínimo ideológica) da fatura, também caracterizaria uma simulação de compra e venda que não ocorreu entre as pessoas representadas na fatura.

Não obstante, em se tratando de uma importação por encomenda, como é o caso dos autos, a falta de indicação do encomendante na fatura comercial não pode ser vista nem como falsidade e nem como simulação de compra e venda, desde que a fatura seja emitida pelo vendedor em nome do importador por encomenda (comprador). Afinal de contas, nessa modalidade de importação, é ele, o importador por encomenda, quem realmente adquire a mercadoria no exterior.

Quanto aos argumentos de defesa apresentados pela LFL, há um esforço por parte da Recorrente em demonstrar que as vendas realizadas pela empresa ocorriam entre o embarque das mercadorias no exterior e a chegada delas ao País, o que justificaria tanto o rápido repasse dos pneus aos clientes quanto a desnecessidade de depósito para o armazenamento das cargas.

Em que pese seja difícil acreditar que todas as mercadorias encomendadas pela LFL junto à K&N tenham sido vendidas (para diversos clientes) antes da chegada ao País, não é possível, com os elementos de prova disponíveis nos autos, afirmarmos o contrário. Isso levanta, no mínimo, uma dúvida de como a LFL negociava as mercadorias com seus clientes, o que, pela falta de outros elementos de prova em sentido contrário, já basta para que seja afastada a acusação fiscal.

A própria LFL provoca o debate quando aponta a ausência desses outros elementos de prova que poderiam corroborar o entendimento da Fiscalização, como uma prova de existência de uma pré-contratação, uma prova de que houve

adiantamento de recursos para viabilizar a operação, uma descrição de como a MGD encomendava as mercadorias junto à LFL (se havia contrato, promessa de pagamento etc.) ou uma prova de havia um relacionamento entre a MGD e a K&N.

Por fim, da mesma forma que a MGD, a LFL também aponta a necessidade de a Fiscalização demonstrar a fraude ou simulação para configuração da infração prevista no item V do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976.

A LFL sustenta que a Fiscalização deveria, primeiro, comprovar a efetiva ocultação do beneficiário para ato seguinte comprovar que a ocultação se deu mediante fraude ou simulação.

E, como já vimos, os poucos elementos de prova trazidos aos autos não comprovam nem a ocultação, quanto mais a fraude ou simulação.

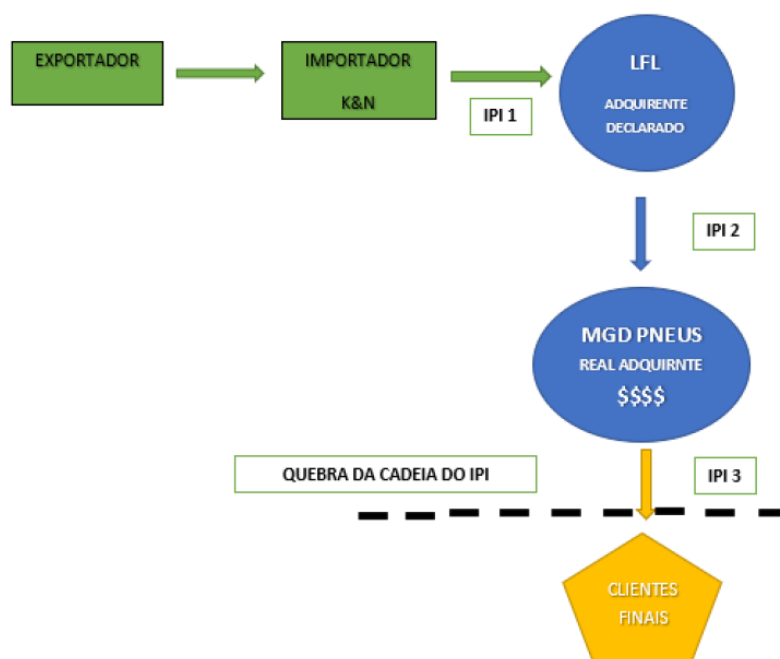
Assim, seja porque a Fiscalização partiu de premissas equivocadas, seja porque não foram trazidos suficientes elementos de prova aos autos, fato é que não podemos concluir, no presente processo, que a LFL tenha cedido seu nome para a ocultação da MGD, razão pela qual dou provimento aos Recursos Voluntários para cancelar o Auto de Infração.

#### **Conclusão**

Diante do exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade do Auto de Infração suscitada pela MGD PNEUS EIRELI e, no mérito, por dar provimento aos Recursos Voluntários apresentados pela MGD PNEUS EIRELI e pela LFL ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA para cancelar o Auto de Infração.

Assim, não sendo possível afirmar que a LFL cedeu seu nome para a ocultação da MGD, não há como atribuir à MGD a responsabilidade pelo recolhimento do IPI sobre as vendas das mercadorias no mercado interno, como se estabelecimento equiparado a industrial ela fosse.

Reforça ainda mais essa conclusão um quadro esquemático trazido pela Fiscalização em seu Relatório Fiscal (à e-fl. 103) para demonstrar a quebra da cadeia do IPI, a partir do qual a Fiscalização afirma que, *“com a ocultação da MGD, houve a supressão do IPI 3, justamente aquele que é calculado sobre a base de cálculo que possui o maior valor agregado”*.



Ora, a leitura desse quadro esquemático deixa claro aquilo que não estava tão claro no PAF nº 18130-720.028/2020-07 (que está sendo julgado em conjunto com o presente processo), o que seja, que a Fiscalização entende o papel da MGD nas operações fiscalizadas como sendo o de um encomendante do encomendante predeterminado. Por isso ela fala em um IPI 1, devido pelo importador por encomenda, em um IPI 2, devido pelo encomendante, e em um IPI 3, devido pelo encomendante do encomendante.

Segundo entendimento da RFB, expresso por meio da Solução de Consulta Cosit nº 158, de 2021, a legislação não veda a existência de um encomendante do encomendante predeterminado, a sua existência não descaracteriza a operação de importação por encomenda e não há obrigação de informação da sua existência na declaração de importação (desde que as relações estabelecidas entre os envolvidos na importação indireta representem transações efetivas de compra e venda de mercadorias), e, nos termos da Nota Coana nº 76, de 2020, o encomendante do encomendante predeterminado não é um estabelecimento equiparado a industrial.

2.5. Observe-se que, mesmo com a existência de um 'encomendante do encomendante predeterminado', os sujeitos passivos das obrigações tributárias continuam sendo tão somente o importador por encomenda e o comprador da mercadoria junto a ele, ou seja, o encomendante predeterminado. Isso porque o 'encomendante do encomendante predeterminado' encontra-se distante o suficiente da operação de importação a ponto de o legislador não o trazer para a relação tributária, seja em relação aos tributos incidentes na operação de importação, seja em relação ao IPI na saída do estabelecimento dos produtos importados.

## Conclusão

Diante do exposto, voto por dar provimento aos Recursos Voluntários para cancelar o Auto de Infração.

*Assinado Digitalmente*

**Arnaldo Diefenthaler Dornelles**