



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10314.721711/2016-15
ACÓRDÃO	3402-013.082 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	20 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	OSWALDO CRUZ QUÍMICA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA. E CHEMBRO QUÍMICA LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Importação - II

Período de apuração: 04/01/2012 a 30/12/2013

IMPORTAÇÃO REALIZADA COM RECURSOS DE TERCEIROS. PRESUNÇÃO LEGAL. IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS. EFEITO. INCLUSÃO DO TERCEIRO NO POLO PASSIVO DA OPERAÇÃO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. FRAUDE OU SIMULAÇÃO. NÃO COMPROVAÇÃO. DESCABIMENTO.

A importação realizada mediante utilização de recursos de terceiros presume-se por conta e ordem deste, tendo como efeito a inclusão do terceiro no polo passivo da operação de importação (artigo 27 da Lei nº 10.637, de 2002). Tal presunção, sem a comprovação de fraude ou simulação dos envolvidos na ocultação do real adquirente/beneficiário das mercadorias importadas, não permite a conclusão de que houve interposição fraudulenta.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em rejeitar a preliminar de prescrição intercorrente, vencidas as conselheiras Mariel Orsi Gameiro, Alessandra Lessa dos Santos e Cynthia Elena de Campos, que reconheciam a ocorrência de prescrição intercorrente no presente processo, e, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do Acórdão recorrido e, no mérito, em dar provimento ao Recurso Voluntário para cancelar o Auto de Infração.

assinado Digitalmente

Anselmo Messias Ferraz Alves – Relator

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente

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

RELATÓRIO

Trata-se de Recursos Voluntários (fls. 3653 a 3679) interpostos pelo Contribuinte e pelo Solidário contra decisão exarada no Acórdão nº 16-076.334 (fls. 3594 a 3631), de 23 de fevereiro de 2017, proferido pela 20ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (SPO), que julgou, por unanimidade de votos, improcedentes as Impugnações, mantendo o crédito tributário exigido.

Resumo

O presente processo teve origem no Auto de Infração lavrado em 4 de agosto de 2016, fls. 02 a 186, para exigência de crédito tributário no valor de R\$ 277.307.462,28, referente à multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas.

A Fiscalização alega que o real adquirente das mercadorias importadas pela importadora CHEMBRO seria a sociedade empresária OSWALDO CRUZ, integrante do mesmo grupo empresarial da importadora.

A Fiscalização baseou seu lançamento nos seguintes argumentos e supostas provas:

- A fiscalização foi motivada pelos resultados do Procedimento Especial de Controle efetuado em 4 DI no porto de Paranaguá em 2014;
- Falta de estrutura física e de pessoal para atuação sobre um volume tão grande de importações, bem como sobre os valores totais dessas importações;
- As mercadorias, tão logo eram desembaraçadas, eram remetidas ao real adquirente OSWALDO CRUZ, com notas fiscais de entrada e de saída numeradas em sequência, emitidas no mesmo dia ou em dias muito próximos;
- Todas as mercadorias importadas pela empresa CHEMBRO foram repassadas a outras sociedades empresárias do grupo;
- A importadora CHEMBRO registrava as operações como operação por conta própria, declarando ser importadora e adquirente das mercadorias. As demais empresas do grupo eram as responsáveis de fato pela comercialização e distribuição das mercadorias no mercado nacional;
- As operações de importação eram realizadas principalmente por meio de filial localizada em Maceió, tendo em vista vantagem tributária obtida junto ao Estado de Alagoas;

- A escrituração contábil apresentada pela importadora registrava suas operações com históricos genéricos, não fazendo referência à transação ou documento que lhes tenham dado origem, principalmente no que tange às entradas e saídas que ocorreram em suas contas bancárias. Quando intimada a apresentar registros auxiliares que discriminassem detalhes das operações, a sociedade limitou-se a entregar planilha na qual apresentava relação de notas fiscais de entrada e de saída as relacionando com os diversos valores que entraram e saíram de suas contas, sem, contudo, apresentar documentos comprobatórios;
- Após o Procedimento Especial de Controle, ocorrido em 2014, a CHEMBRO passou a declarar as suas importações como por conta e ordem da OSWALDO CRUZ, para aquelas mercadorias de interesse desta;
- Aportes financeiros efetuados pela sociedade OSWALDO CRUZ em datas iguais ou muito próximas às de fechamento do câmbio de importações em andamento da CHEMBRO, cujos valores eram iguais ou muito próximos daqueles valores dos fechamentos de câmbio. Isto comprovaria que essas importações teriam a OSWALDO CRUZ como real adquirente das mercadorias importadas pela CHEMBRO.

As Recorrentes apresentaram, conjuntamente, impugnação, argumentando, fundamentalmente, o seguinte:

- Os pagamentos da OSWALDO CRUZ se referiam a compras anteriores, oriundas de importações pretéritas realizadas pela CHEMBRO. Os contratos de câmbio fechados pela CHEMBRO nessas datas se referiam a outras importações, posteriores ou futuras (pois haveria muitos casos de pagamento antecipado);
- As sociedades têm como comprovar, mediante documentos, além de suas contabilidades, que aqueles pagamentos se reportavam a vendas anteriores, originárias de importações passadas e, para tanto, juntou planilhas solicitadas pela Fiscalização, que deveriam, no mínimo, terem sido confrontadas com a documentação respectiva;
- Que só seriam aceitas, por parte da fiscalização de Paranaguá, importações futuras por conta e ordem ou por encomenda, sob pena de vir a sofrer novas autuações;
- Para evitar, então, ser novamente autuada, passou a fazer importações ou por conta e ordem, ou por encomenda, elaborando contratos prévios, com comprador determinado, quando na verdade não pretendia ter esse direcionamento. Mas com a ameaça de ser constantemente autuada, passou a proceder conforme foi sugerido pela Fiscalização;

- A importadora terceirizava a maioria de suas atividades, fato este normal na atividade por ela exercida, e o que caracteriza uma importação por conta e ordem é, simplesmente, a utilização de recursos de terceiros e não o número de funcionários que possui;
- vender uma mercadoria logo após o desembaraço da DI não é, também, prova de importação por conta e ordem;
- A CHEMBRO demonstrou, utilizando 10 exemplos, cada recebimento, indicando sempre qual era o saldo devedor da OSWALDO CRUZ por vendas anteriores, e como a cada pagamento era abatida a parcela paga, ficando um saldo que era quitado normalmente em até 180 dias;
- A CHEMBRO, por seu Administrador, informou que vende seus produtos para a OSWALDO CRUZ com margem de lucro de 2%, chegando a 5% nos anos fiscalizados;
- A OSWALDO CRUZ possui filiais nos estados com benefício fiscal do ICMS, desta forma, poderia ela mesma ter efetuado as importações ou por sua conta e ordem para aquela filial;
- Sobre a quebra da cadeia do IPI, a OSWALDO CRUZ é estabelecimento industrial, pois produz produtos químicos para industrialização, recolhendo normalmente IPI na saída, quando tributado. E que no caso de porcelanato, este tinha alíquota zero de IPI;
- No balanço encerrado em 31/12/2012 (doc. 05) também estão discriminados os financiamentos bancários para pagamentos de importações (FINIMP), no total de R\$ 32.146.189,69, tomados juntos aos Bancos Bradesco, Safra, Itaú, Brasil e Santander. Mais uma evidência de que a OSWALDO CRUZ não financiava as importações efetuadas pela CHEMBRO;
- Também existe financiamento da mesma ordem e tipo para o ano de 2013;
- Os valores provenientes de recebimentos de vendas anteriores de mercadorias, seja pagamento à vista, seja um sinal, ou parcela de pagamento, não é mais recurso de terceiro, a partir do momento que passa a integrar a contabilidade e o patrimônio da empresa importadora;
- Seria recurso de terceiro se não tivesse relação com nenhuma operação comercial realizada anteriormente; porém, se houve uma venda anterior, devidamente documentada, trata-se de pagamento que passa a ser recurso próprio do credor, e não mais de terceiro;
- No presente processo, seria necessário identificar, individualmente, em cada uma das Declarações de Importação, se o recurso utilizado para fechar cada um dos contratos de câmbio, apontado no Auto de Infração, se originava de capital de giro

da importadora, ou se tratava de adiantamento de recurso do adquirente no mercado interno;

- Assim, é necessária a realização de perícia técnica, onde se identifique, em relação a cada uma das Declarações de Importações arroladas no presente Auto de Infração, se o recurso utilizado para fechamento do contrato de câmbio respectivo, era originário da importadora (capital de giro próprio) ou adiantamento efetuado pelo futuro adquirente no mercado interno (apontado, equivocadamente, pelo Fisco como real comprador da mercadoria importada).

A DRJ/SPO, por meio do Acórdão 16-076.334 - 20ª Turma da DRJ/SPO, de 23 de fevereiro de 2017, julgou a impugnação totalmente improcedente, concordando integralmente com a Fiscalização.

Inconformada com a decisão da DRJ/SPO, as sociedades OSWALDO CRUZ, na condição de contribuinte, e a sociedade CHEMBRO, na condição de responsável solidário, conjuntamente, interpuseram Recurso Voluntário (fls. 3653 a 3679), perante este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pleiteando a reforma do Acórdão acima identificado.

O Recurso Voluntário reafirmou os argumentos e pedidos constantes em sua impugnação, colocando como condição essencial para o reconhecimento de seus direitos a realização de perícia técnica, a fim de comprovar que os pagamentos efetuados pela OSWALDO CRUZ à CHEMBRO se relacionavam a operações de importação pretéritas, e não como aportes financeiros para fechamento de câmbio de operações de importação em andamento.

Esta demonstração seria prova cabal da não ocorrência do cerne do lançamento efetuado, ou seja, a utilização de recursos da OSWALDO CRUZ por parte da importadora CHEMBRO em suas operações de importação. Tal elucidação iria de encontro às conclusões da Fiscalização e da DRJ/SPO.

Em 26 de abril de 2017, este processo foi disponibilizado para sorteio, tendo sido sorteada a sua Relatoria para o Conselheiro Valcir Gassen.

Em 24 de julho de 2018, por meio da Resolução Carf nº 3301000.757 (fls. 3682 a 3693), o julgamento deste processo foi convertido em Diligência, para que o presente processo fosse redistribuído para o conselheiro prevento, Conselheiro Waldir Navarro Bezerra, relator do processo nº 10314.721712/2016-51 (multa por cessão do nome), da 2ª Turma, da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF.

Em 27 de fevereiro de 2019, por meio da Resolução Carf nº 3402001.791, o julgamento deste processo foi convertido em Diligência, para determinar o sobrestamento do julgamento dos autos, a fim de aguardar o resultado definitivo da Diligência solicitada nos autos do PAF nº 10314.721712/2016-51, da sociedade CHEMBRO, devendo ser anexado ao presente processo cópias dos documentos e informações colhidas na referida Diligência.

Em 24 de junho de 2024, foi anexado a este processo cópia do Relatório de Diligência Fiscal elaborado pela Decex – EFA 1 (fls. 3714 a 3776), tendo por objeto perícia técnica produzida no processo nº 10314.721712/2016-51, conexo a este.

A autoridade autuante atendeu à Resolução do Carf, apresentando Relatório com a mesma fundamentação apresentada no Auto de Infração original.

A manifestação da Recorrente sobre o citado Relatório de Diligência Fiscal consta nas fls. 3777 a 4048.

Em 11 de junho de 2024, a sociedade CHEMBRO comunica a este Colegiado que foi incorporada pela sociedade ELEKEIROZ S/A, CNPJ 13.788.120/0001-47, fl. 4106.

Em 2 de julho de 2024, foi anexado a este processo cópia do Relatório de Diligência Fiscal elaborado pela Decex – EFA 1 (fls. 4110 a 4132), tendo por objeto a análise da perícia técnica produzida no processo nº 10314.721712/2016-51, conexo a este.

A autoridade autuante atendeu à Resolução do Carf, repetindo Relatório anterior, com a mesma fundamentação apresentada no auto de infração original.

A manifestação da Recorrente sobre o citado Relatório de Diligência Fiscal consta nas fls. 4173 a 4446.

Em 21 de agosto de 2025, por meio da Resolução Carf nº 3402-004.238 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA (fls. 4469 a 4483), o julgamento deste processo foi convertido em Diligência, nos seguintes termos:

Levando em consideração que os cumprimentos de diligência solicitados anteriormente pelo CARF não foram suficientemente cumpridos, sem a devida análise contábil, usar a perícia do caso judicial pode trazer celeridade processual e eficiência, por isso voto por converter o julgamento em diligência para que:

a) A recorrente traga aos autos em 30 dias, a íntegra do processo judicial de nº 5004804-11.2014.4.04.7008/PR que tramita no TRF4, apontado especificamente o laudo pericial e as provas contábeis passíveis de serem usadas como prova emprestada;

b) Que o processo volte concluso para julgamento.

A Recorrente atendeu à Resolução Carf nº 3402-004.238 em 2 de outubro de 2025 (fls. 4492 a 26329).

Como a Relatora anterior não integra mais o Carf, foi sorteado para este Relator o presente processo, para continuidade de seu julgamento.

Este é o Resumo do Relatório.

Relatório Completo

Por bem narrar os fatos até o sorteio deste processo para esta Turma, adoto Relatório constante no Acórdão atacado (grifos meus):

Trata o presente processo de Auto de Infração lavrado em 04/08/2016, fls. 02/186, para exigência de crédito tributário no valor de R\$ 277.307.462,28 referente à multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas mediante ocultação, conforme disposto no Decreto-Lei nº 1.455/1976, art. 23, V, combinado com os §§1º e 3º do mesmo artigo (com a redação dada pela Lei nº 12.350/2010), no Decreto 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro), art. 689, XXII, combinado com o § 1º do mesmo artigo e no art. 11, I, da Instrução Normativa SRF nº 228/2002, sendo solidária a empresa CHEMBRO QUÍMICA LTDA (doravante denominada CHEMBRO), CNPJ 03.264.294/0001-57.

De acordo com o relatório fiscal, parte integrante do Auto de Infração, em atendimento à programação da Divisão de Fiscalização Aduaneira - DIFIS I da Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Comércio Exterior (DELEX), foi realizada ação fiscal na empresa CHEMBRO, com o objetivo específico de instaurar o procedimento especial de verificação da origem dos recursos aplicados em operações de comércio exterior e combate à interposição fraudulenta de pessoas, tal como previsto na Instrução Normativa (IN) SRF nº 228, de 21 de outubro de 2002 (fls. 22/23).

Após a realização do devido procedimento fiscal, concluiu-se que a CHEMBRO utiliza recursos de terceiros em suas operações de comércio exterior, não sendo, na realidade, a real adquirente das mercadorias registradas nas Declarações de Importação (DIs) listadas às fls 22/54, período de 04/01/2012 a 30/12/2013.

Segundo a fiscalização, o real adquirente de tais mercadorias é a empresa OSWALDO CRUZ QUÍMICA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA (doravante denominada OSWALDO CRUZ).

Da Motivação da Ação Fiscal

O Serviço de Programação, Avaliação e Controle da Atividade Fiscal (SEPAC) da DELEX São Paulo recebeu uma representação da Alfândega do Porto de Paranaguá referente às empresas CHEMBRO e OSWALDO CRUZ, cuja matriz tem o CNPJ: 53.425.120/0001-05. Tal representação informa que foram aplicados procedimentos especiais aduaneiros às mercadorias objeto das DIs 14/0388979-3, 14/0388980-7, 14/0461907-2, e 14/0636863-8, todas registradas no ano de 2014, em decorrência de haver sido constatado, em análise às notas fiscais apresentadas em exigência fiscal, que todas as mercadorias, relacionadas a PORCELANATOS, importadas anteriormente pela empresa CHEMBRO QUÍMICA, foram revendidas a uma única pessoa jurídica, sugerindo, portanto, quadro de interposição fraudulenta em operação de importação.

Foi instaurado Procedimento Especial de Controle Aduaneiro e a consequente retenção das mercadorias.

Por meio de tal procedimento constatou a fiscalização, dentre outros, que:

- A empresa CHEMBRO QUÍMICA faz parte de grupo constituído por várias empresas que atuam principalmente na distribuição de produtos químicos, dentre as quais se encontra a empresa OSWALDO CRUZ QUÍMICA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA;
- A empresa CHEMBRO QUÍMICA não possui estrutura para armazenagem das mercadorias importadas (porcelanato). Sendo assim, tão logo sejam desembaraçadas, tais mercadorias são remetidas ao real adquirente, OSWALDO CRUZ QUÍMICA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA;
- Todas as mercadorias importadas pela empresa CHEMBRO QUÍMICA (porcelanato e produtos químicos) são repassadas a outras empresas do grupo. Embora algumas dessas empresas possuam habilitação para operar no comércio exterior, a importadora CHEMBRO registra as operações como OPERAÇÃO POR CONTA PRÓPRIA, declarando ser importadora e adquirente das mercadorias. As demais empresas do grupo são as responsáveis de fato pela comercialização e distribuição das mercadorias no mercado nacional;
- A importadora possui vários escritórios, situados em vários estados, inclusive um localizado na cidade de Guarulhos, São Paulo. No entanto, as operações de importação são realizadas principalmente por meio de filial localizada em Maceió, tendo em vista vantagem tributária obtida junto ao Estado de Alagoas;
- A escrituração contábil apresentada pela empresa importadora registra suas operações com históricos genéricos, não fazendo referência à transação ou documento que lhes tenham dado origem, principalmente no que tange às entradas e saídas que ocorreram em suas contas bancárias. Quando intimada a apresentar registros auxiliares que discriminassem detalhes das operações, tal empresa limitou-se a entregar planilha na qual apresentava relação de notas fiscais de entrada e saída referenciando-as com os diversos valores que entraram e saíram de suas contas, sem, contudo, apresentar documentos comprobatórios.

Em decorrência do procedimento especial aduaneiro, foi lavrado Auto de Infração contra a empresa CHEMBRO QUÍMICA LTDA por interposição fraudulenta (processo administrativo 10907.721.289/2014-58), e formalizado outro processo (nº 10907.721.290/2014-82) para lavrar Auto de Infração relativo a multa por cessão de nome, em relação aquelas 4 DIs do ano de 2014, acima citadas.

Tal ação constatou a concorrência da empresa OSWALDO CRUZ QUÍMICA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, objeto do relatório fiscal do presente processo, na condição de responsável, em conduta enquadrada como infração punível com pena de perdimento.

Do Procedimento Fiscal em nome da OSWALDO CRUZ

Em decorrência dos fatos descritos acima descritos, foi aberto, em 04 de março de 2015, um procedimento fiscal, em nome da OSWALDO CRUZ.

No dia 11 de março de 2015, foi realizada diligência na sede da OSWALDO CRUZ, cujo endereço constante do cadastro CNPJ é: Rua Mônica Aparecida Moredó 229, Jardim Fátima, Guarulhos -SP, CEP 07.177-220.

Neste mesmo dia, foi entregue ao senhor Francisco Fortunato (doravante Francisco), CPF 035.598.188-26, sócio administrador da empresa OSWALDO CRUZ, o Termo de Início de Ação Fiscal nº 126/2015, fls. 192/195, dando ciência à empresa da abertura da diligência e solicitando a entrega de documentos comprobatórios da regularidade de suas operações de comércio exterior.

A fiscalização aproveitou a ocasião para gravar o depoimento do senhor Francisco sobre o funcionamento de sua empresa.

Em 23/03/2015 foi protocolada solicitação de dilação do prazo para cumprimento da intimação nº 126/2015. Em 08/04/2015 o contribuinte entregou os documentos solicitados.

Da análise dos documentos entregues e do termo de depoimento, o procedimento de diligência foi convertido em fiscalização em 13/11/2015, através do TDPF-F nº 0816500-2015-00967-6, tendo em vista a identificação da OSWALDO CRUZ como real adquirente nas importações de mercadorias realizadas pela CHEMBRO.

No dia 25 de novembro de 2015, o contribuinte foi devidamente notificado dessa conversão através do Termo de Início de Ação Fiscal 712/2015.

DA CONCLUSÃO SOBRE A CHEMBRO

Segundo o Relatório Fiscal, fl 136/137, no fim dos trabalhos, chegou-se às seguintes conclusões, todas apontando para o fato de a CHEMBRO agir não como adquirente e comercializadora de mercadorias, tão somente atuando como intermediária prestadora de serviços para OSWALDO CRUZ:

- Para todos os pagamentos dos contratos de câmbio há um depósito realizado pela OSWALDO CRUZ no mesmo dia, ou em dias muito próximos, com valores muito similares aos correspondentes contratos de câmbio;
- As notas fiscais de saída da CHEMBRO para OSWALDO CRUZ são sempre emitidas um dia ou poucos dias (quando não acontece no mesmo dia) após a emissão das notas fiscais de entrada, o que indica que as mercadorias transitam pelos estoques da CHEMBRO apenas contabilmente;
- A numeração das notas fiscais de saída é, em muitas ocasiões, sucessiva à numeração das notas fiscais de entrada, o que indica que elas foram emitidas de forma casada;

- Para cada DI, há apenas um real adquirente, o que prova que tais mercadorias já tinham um adquirente determinado, que as escolheram no exterior e sem os quais a operação de importação jamais teria ocorrido;
- Os códigos, as descrições das mercadorias importadas, assim como as quantidades, são idênticas aos das notas fiscais de saída para OSWALDO CRUZ;
- Os registros de empregados da CHEMBRO demonstram que a empresa não tem capacidade operacional para movimentar valores de mais de R\$ 280 milhões em 2 anos;
- As importações em 2014 da OSWALDO CRUZ aumentaram consideravelmente após atuação em Paranaguá e em contrapartida as importações da CHEMBRO sofreram uma queda significativa, o que demonstra sua autoincriminação.

CONCLUSÃO SOBRE A OSWALDO CRUZ

A fiscalização chegou às seguintes conclusões, fl. 92, todas apontando para o fato de a OSWALDO CRUZ ser a real adquirente das mercadorias importadas por meio das DI objeto do presente Auto de Infração:

- A numeração das notas fiscais de saída é, em muitas ocasiões, sucessiva à numeração das notas fiscais de entrada, o que indica que elas foram emitidas de forma casada;
- As notas fiscais de saída são sempre emitidas um dia ou poucos dias (quando não acontece no mesmo dia) após a emissão das notas fiscais de entrada, o que indica que as mercadorias transitam pelos estoques da CHEMBRO apenas contabilmente;
- Para cada DI, há apenas um real adquirente, o que prova que tais mercadorias já tinham um adquirente determinado, que as escolheram no exterior e sem os quais a operação de importação jamais teria ocorrido;
- As quantidades importadas são as mesmas das notas fiscais de saída;
- Os códigos e descrições das mercadorias importadas são idênticos aos das notas fiscais de saída.

Foi lavrado o Termo de Intimação de Intimação Difis I / EQFIA II nº 2013/2016, fls. 2975/3009 por meio do qual a fiscalização solicitou a OSWALDO CRUZ a entrega, em até 05 (cinco) dias úteis, das mercadorias constantes das DIs listadas às fls. 142/144.

Tal termo de intimação foi recebido pelo sujeito passivo em 27/04/2016, conforme Termo de Ciência de Abertura de Mensagem-Comunicado, fl. 3012.

Em 27/04/2016 foi protocolada solicitação de dilação do prazo por 30 dias para cumprimento da Intimação de Intimação Difis I / EQFIA II nº 2013/2016. A solicitação foi atendida.

Em 20/05/2016 foi protocolada uma nova solicitação de dilação do prazo por 30 dias para cumprimento da Intimação de Intimação Difis I / EQFIA II nº 2013/2016. Esta solicitação foi novamente concedida.

Em 27/06/2016 o contribuinte respondeu à Intimação Difis I / EQFIA II nº 2013/2016, declarando não estar de posse das mercadorias listadas na intimação, uma vez que o tempo de sua utilização varia de 6 meses a 1 ano.

Ante o exposto, e em face à não localização das mercadorias importadas com ocultação do sujeito passivo, restou a fiscalização lavrar a multa descrita no início deste relatório em nome da OSWALDO CRUZ e CHEMBRO.

Cientes do Auto de Infração em 25/08/2016, fl. 3034, as interessadas apresentaram a impugnação, fls. 3039/3104, onde após discorrer sobre o relatório fiscal e sobre o "verdadeiro histórico das importações por conta e ordem e por encomenda" alegou, em síntese:

- a Fiscalização entendeu que ocorriam adiantamentos de recursos, porque pesquisou nos extratos das contas bancárias da CHEMBRO e encontrou pagamentos de compras efetuadas pela OSWALDO CRUZ, em datas próximas ou até na mesma data em que fechados contratos de câmbio por parte da CHEMBRO, em valores próximos ou muito próximos aos valores dos referidos contratos;
- ocorre que os pagamentos da OSWALDO CRUZ se referiam a compras anteriores, oriundas de importações pretéritas realizadas pela CHEMBRO, cujas mercadorias foram revendidas àquela. E os contratos de câmbio fechados pelo CHEMBRO nessas datas se referiam a outras importações, posteriores ou futuras (pois há muitos casos de pagamento antecipado);
- as sociedades têm como comprovar, mediante documentos, além de suas contabilidades, que aqueles pagamentos se reportavam a vendas anteriores, originárias de importações passadas e, para tanto, juntou planilhas solicitadas pela Fiscalização, que deveriam, no mínimo, haverem sido confrontadas com a documentação respectiva;
- entretanto, a Fiscalização manifestou-se no sentido de que os documentos apresentados teriam sido insuficientes, assim como a contabilidade teriam históricos genéricos;
- a CHEMBRO prestou informações, e o fez de boa-fé, à Fiscalização, que a partir da autuação que lhe foi imposta pela Alfândega de Paranaguá, foi-lhe explicitado que não seriam mais aceitas importações classificadas como por conta própria, quando revendidas para empresas do grupo, e que só seriam

aceitas importações por conta e ordem ou por encomenda, sob pena de vir a sofrer novas autuações;

- para evitar, então, ser novamente autuada, passou a fazer importações ou por conta e ordem, ou por encomenda, elaborando contratos prévios, com comprador determinado, quando na verdade não pretendia ter esse direcionamento. Mas com a ameaça de ser constantemente autuada, passou a proceder conforme foi sugerido pela Fiscalização;

- entretanto, na autuação, o sr. Auditor Fiscal demonstrou não ter compreendido as explicações que lhe foram repassadas pela CHEMBRO, e explicitou haver entendido que a sociedade passou a fazer as importações corretamente somente após aquela primeira autuação, o que demonstraria que as importações, inclusive as anteriormente efetuadas, sempre o foram naquelas modalidades (por conta e ordem ou por encomenda], mas que assim não haviam sido declaradas. Em suma, para o Fisco, o temor de ser autuado se transformou em confissão da prática de irregularidades, o que não corresponde á realidade;

- a empresa terceiriza a maioria de suas atividades - fato este normal na atividade por ela exercida - e o que caracteriza uma importação por conta e ordem é, simplesmente, a utilização de recursos de terceiro e não o número de funcionários que possui;

- qualquer importador, depois de ter feito a compra internacional procura colocar a mercadoria à venda, e se possível, fazer essa negociação o mais rápido possível depois do desembaraço, para não manter mercadorias estocadas;

- vender uma mercadoria logo após o desembaraço da DI não é, também, prova de importação por conta e ordem. Segundo a legislação, é a utilização de antecipação de recurso de terceiro para o pagamento da mercadoria ao fornecedor estrangeiro que caracteriza esse tipo de importação;

- comercializar mercadorias logo após o desembaraço da DI não é prova de importação por conta e ordem; isto porque, segundo estabelecido pela legislação, tal modelo se caracterizaria pela utilização de recursos de terceiro -antecipados - para o pagamento da mercadoria ao fornecedor estrangeiro;

- atendendo, então, ao que foi requerido, a CHEMBRO demonstrou cada recebimento, indicando sempre qual era o saldo devedor da OSWALDO CRUZ por vendas anteriores, e como a cada pagamento era abatida a parcela paga, ficando um saldo que era quitado normalmente em até 180 dias;

- a CHEMBRO, por seu Administrador, informou que vende seus produtos para a OSWALDO CRUZ com margem de lucro de 2%;

- afirmar que o simples fato de receber da OSWALDO CRUZ por vendas anteriores passa a ser adiantamento de recurso, porque o dinheiro é utilizado para pagar outras importações posteriores, é um exercício de imaginação sem qualquer fundamento inaceitável;
- com uma percepção equivocada sobre um problema de ICMS ocorrido com importações por conta e ordem de terceiro no Estado do Espírito Santo, que nado tem a ver com as empresas arroladas neste processo, a Fiscalização entendeu ter desvendado a motivação da pretensa ocultação do sujeito passivo, que seria sonegação de ICMS. Tal fato ficará explicitado nas argumentações de direito onde se demonstrará não ter qualquer fundamento tais alegações;
- conforme citado pela própria Fiscalização, a importadora estava devidamente habilitada pelo SISCOMEX/Radar, na modalidade ilimitada e autorizada pela Receita Federal do Brasil, a importar anualmente até o montante de US\$ 4.291.044,00 (quatro milhões, duzentos e noventa e um mil e quarenta e quatro dólares dos EUA). E tal montante nunca veio a ser ultrapassado;
- a OSWALDO CRUZ, adquirente na maior parte dos casos de produtos químicos para industrialização, já paga IPI por ocasião da saída da mercadoria industrializada. E no caso de porcelanato, que comprou e revendeu por algumas vezes, este tem alíquota zero de IPI;
- essa motivação é totalmente fantasiosa e absurda no caso das sociedades CHEMBRO e OSWALDO CRUZ; pois a Fiscalização não encontrou, e nem fez menção, a qualquer fato que revelasse indícios da prática de descaminho ou de crime de lavagem de dinheiro;
- o autuante também declarou que a CHEMBRO não revende com lucro mas, apenas repassa as mercadorias para a OSWALDO CRUZ pelo mesmo valor. Abaixo está demonstrado que tal afirmação não corresponde á realidade, já que a Fiscalização nem mesmo examinou os balanços da CHEMBRO, onde suas operações apresentam lucro e sobre esse resultado foram recolhidos os respectivos tributos internos;
- conforme se poderá examinar pelos balanços da CHEMBRO, encerrados em 31/12/2012 (doc. 05) e em 31/12/2013 (doc. 06), ora juntados, a sociedade auferiu resultado;
- saliente-se que, no balanço encerrado em 31/12/2012 (doc. 05), também estão discriminados os financiamentos bancários para pagamentos de importações (FINIMP), no total de R\$ 32.146.189,69, tomados juntos aos Bancos Bradesco, Safra, Itaú, Brasil e Santander. Essa mais uma evidência de que a OSWALDO CRUZ não financiava as importações efetuadas pela CHEMBRO;

- os valores provenientes de recebimentos de vendas anteriores de mercadorias, seja pagamento à vista, seja um sinal, ou parcela de pagamento, não é mais recurso de terceiro, a partir do momento que passa a integrar a contabilidade e o patrimônio da empresa importadora;
- seria recurso de terceiro se não tivesse relação com nenhuma operação comercial realizada anteriormente; porém, se houve uma venda anterior, devidamente documentada, trata-se de pagamento que passa a ser recurso próprio do credor, e não mais de terceiro;
- a Fiscalização examinou a origem dos recursos da CHEMBRO, e atestou que é absolutamente lícita, pois provém do pagamento de mercadorias que revende a seus clientes no país, vendas essas acobertadas pelos respectivos documentos fiscais e com os devidos recolhimentos dos tributos incidentes;
- no presente processo, seria necessário identificar, individualmente, em cada uma das Declarações de Importação (DIs), se o recurso utilizado para fechar cada um dos contratos de câmbio, apontado no Auto de Infração, se originava de capital de giro da importadora, ou se tratava de adiantamento de recurso do adquirente no mercado interno;
- em publicação disponível na internet, a Advocacia Geral da União, em seus Estudos, divulga comentário de procurador da COCAT, sobre a Interposição Fraudulenta nas importações, indicando que a comprovação depende de complexas e profundas averiguações, não adotadas neste processo;
- haveria, sim, que ter examinado toda a contabilidade e os documentos comprobatórios, de forma a diferenciar os pagamentos, totais ou parciais, efetuados pelos seus clientes do mercado interno, por aquisições relativas a importações anteriores, daqueles pagamentos de contratos de câmbio de importações posteriores, pagos pela importadora ao fornecedor no exterior, tenha sido ele de maneira antecipada;
- fazemos a juntada, à presente, de dez dossies (does. de n.ºs. 07 a 16, correspondentes aos dossiês de n.ºs 01 a 10}, onde constam algumas das Declarações de Importação da sociedade Chembro Química (listadas pela Fiscalização no item 7.3.2 da autuação, como se a mesma houvesse recebido adiantamento de recursos para pagar o fornecedor estrangeiro), o contrato de câmbio e sua data de pagamento, a nota fiscal de entrada, a nota fiscal de saída, a duplicata emitida, e o pagamento da mercadoria com valor, depósito bancário e sua respectiva data;
- todos os dossiês se fazem acompanhar de um demonstrativo (planilha) indicando os dados relevantes (data dos pagamentos no mercado interno, valor do depósito bancário, conta bancária, valor, faturamento da importadora e respectivas notas fiscais, dados da importação e pagamento do câmbio) sendo que os dossiês, integrais, relativos a cada uma das Dis

elencadas, serão objeto da perícia ora requerida, através da qual constatar-se-á a veracidade do aqui alegado e, devidamente, comprovado;

- a autoridade julgadora poderá comprovar, através dos dez anexos juntados à presente Impugnação (docs. de n°s 07 a 16), que houve claro equívoco da Fiscalização, de maneira a justificar o pedido de perícia em todos os casos de DIs, listadas pelo Auto de Infração, como se houvessem recebido adiantamento de recursos para pagamentos das mesmas;

- para dirimir essa questão de forma cabal, clara e segura, é necessária a realização de perícia técnica, onde se identifique, em relação a cada um das Declarações de Importações arroladas no presente Auto de Infração, se o recurso utilizado para fechamento do contrato de câmbio respectivo, era originário da importadora (capital de giro próprio) ou adiantamento efetuado pelo futuro adquirente no mercado interno (apontado, equivocadamente, pelo Fisco como real comprador da mercadoria importada);

- para tanto, as Impugnantes fazem, pela presente, a indicação de seu perito, que é o Sr. Marcos Aparecido Rodrigues, brasileiro, solteiro. Contador, portador do RG n° 25.565.451-0-SSP/SP e do CPF/MF 183.730.608-71, CRC-SP 1SP211.131/O-0, com endereço à Avenida Paulista, 1765, 10º andar, cj. 102, São Paulo/SP, CEP 01311-930;

- noticia o Auto de Infração que está caracterizada, não a interposição fraudulenta em operações de comércio exterior - que configuraria crime - mas, simples ocultação do adquirente de mercadorias importadas, por ter havido adiantamento de recursos. Tanto que não houve a elaboração da representação fiscal para fins penais;

- o pretenso real adquirente não teria sido indicado na DI, embora isso não tenha tido nenhuma consequência concreta no sentido de haver crime;

- A penalidade de 100% do valor das mercadorias, por si só, representa mais do que a somatória de todo o patrimônio das duas sociedades, visto que o que auferem é o lucro (em pequeno percentual) na revenda das mercadorias, depois de industrializadas ou não. As multas de 110%, no total, contra uma das sociedades, é, ainda, mais gritante;

- tais penalidades significam não apenas um confisco (pois superam o próprio valor das mercadorias), como também bis in idem, no caso da sociedade CHEMBRO QUÍMICA, pois a mesma pretensa infração resultou na aplicação de duas penalidades, incidentes sobre a mesma base de cálculo;

- segundo tem decidido o Poder Judiciário, inclusive o próprio Supremo Tribunal Federal, é aplicável proibição constitucional contra a exigência de multa confiscatória, sendo assim considerada a multa de 100% incidente sobre o valor do tributo. Imagine-se, então, uma multa de 100 ou 110% do

valor das mercadorias, que é muito superior ao valor dos impostos incidentes na importação;

- é de se observar que, no caso da interposição fraudulenta de terceiro na importação, o legislador fala em pena de perdimento de bens, e quando alude a presunção de que uma importação deve ser considerada como feita por conta e ordem de terceiro (sem citar a ocorrência de fraude), indica cobrança de tributos que, porventura, não tenham sido recolhidos;

- é a fraude que distingue as duas situações e, apenas, em caso de fraude cabe a pena de perdimento;

- a Fiscalização, entretanto, sem atentar à literalidade da lei, equipara as duas situações, entendendo que a pena de perdimento é sempre cabível;

- requerem o cancelamento do Auto de Infração.

A DRJ/SPO, por meio do Acórdão 16-076.334 - 20ª Turma da DRJ/SPO, de 23 de fevereiro de 2017, julgou a impugnação totalmente improcedente, nos seguintes termos:

Fl. 3609

Do todo exposto acima, percebe-se que são elementos essenciais para caracterizar a interposição, os seguintes personagens:

- A presença de um adquirente oculto, que negocia com o exportador, determina o que será comprado, a quantidade, preço, etc... e que arca com o ônus financeiro da operação. Daí a expressão por CONTA e ORDEM de terceiro.
- A presença do importador interposto, que realiza os trâmites do despacho de importação com se estivesse importando por conta própria.

Assim, o objeto central da lide é a caracterização da interposição fraudulenta nas importações da impugnante, prevista no art. 23, V, do Decreto-lei nº 1.455/76.

(...)

Com efeito, há elementos no processo que demonstram que a operação foi realizada por conta e ordem do adquirente, informação que foi omitida nas declarações apresentadas e que não se encontravam estampadas nos documentos apresentados no despacho de importação, que informavam como adquirente pessoa jurídica diversa daquela que efetivamente realizou o negócio.

O Decreto-Lei nº 1.455/1976 capitula a “interposição fraudulenta” como infração e prevê a pena de perdimento, ou sua conversão em multa. Não é exigido pelo tipo infracional que ocorra falta de recolhimento de tributo, como alegaram as interessadas.

Fl. 3611

Alguns pontos foram bem esclarecedores para essa fiscalização, entre eles o ponto em que comenta sobre a importação. O senhor Francisco esclarece que a empresa CHEMBRO é quem importa a maioria dos produtos, uma vez que se

beneficia da tributação favorável do Espírito Santo, através do FUNDAP. Esclarece também que em decorrência do histórico do benefício fiscal no Espírito Santo a CHEMBRO acabou tendo um maior capital de giro e por essa razão decidiu-se importar pela CHEMBRO e vender para a OSWALDO CRUZ. Informa também que a CHEMBRO é quem fecha e paga o câmbio das importações que traz. Cabe aqui uma observação: Durante esse relatório será provado que a OSWALDO CRUZ é quem paga por todas as importações através de adiantamentos para CHEMBRO para que essa efetue o pagamento dos fechamentos de câmbio, contrariando as palavras do senhor Francisco ao dizer que quem tem o capital de giro para importar é a CHEMBRO.

Um outro ponto interessante foi quando esclareceu que por razões de uma fiscalização no Porto de Paranaguá, em julho de 2014, onde foram autuados nas importações de Porcelanato da marca “Fortis”, a empresa decidiu mudar a modalidade de importação. Agora as importações são feitas por Conta e Ordem de Terceiro em vez de serem feitas por importação direta, ou seja, as importações agora são por Conta e Ordem da OSWALDO CRUZ e não mais pela CHEMBRO. Essa observação pode ser comprovada através da análise feita, no item 7.3.4, desse relatório, das importações realizadas pela CHEMBRO de 2009 a 2015."

Perguntado sobre a logística de venda e transporte das mercadorias, o senhor Francisco esclarece que grande parte das mercadorias eram revendidas diretamente para OSWALDO CRUZ e vinham diretamente dos portos para a OSWALDO CRUZ e que alguns produtos ficavam em armazéns de transportadora."

No item 7.3.4, citado pela fiscalização, fl. 136, a tabela abaixo ilustra o volume de importação das empresas CHEMBRO e OSWALDO CRUZ entre 2009 a 2015.

Como observou a fiscalização, nota-se que a partir das primeiras autuações na empresa CHEMBRO em 2014, nos mesmos moldes dessa autuação, conforme relatado nº tópico 5 (5. DA MOTIVAÇÃO DA AÇÃO FISCAL) do relatório fiscal, fl. 72/74, a empresa alterou seu “modus operandi” para então declarar a empresa OSWALDO CRUZ como real adquirente das mercadorias. De 2011 a 2013, por exemplo, o volume das importações da CHEMBRO vem numa ascendência até chegar em 2014, quando há uma súbita queda em suas importações. Em contrapartida, as importações da OSWALDO CRUZ de 2010 a 2013 sofre uma descendência até chegar 2014, quando há um forte aumento nas suas importações.

Fl. 3615

De qualquer forma, a revenda imediata de todas as mercadorias importadas, não foi o único elemento de prova apresentado pela fiscalização, que considerou também os registros contábeis e os extratos bancários apresentados pela empresa., contratos de câmbio, etc.

Há que se considerar que, via de regra, empresas comerciais que atuam no ramo de atacado necessitam não apenas de local para armazenamento das cargas, mas

de estrutura para gerenciamento dos estoques, expedição dos pedidos, etc. Isso porque as empresas, que importam por conta própria para fins de comércio no mercado interno, compram as mercadorias no exterior assumindo o risco do negócio, mantendo-as em estoque, que pode ou não ser comercializado, expedindo pedidos na medida em que as vendas ocorrem, controlando a reposição do estoque, etc.

No item 6.6.1 - DAS NOTAS FISCAIS, fl. 83, a fiscalização demonstra que através dos cruzamentos das informações fornecidas pela OSWALDO CRUZ sobre as informações de compra de produtos da empresa CHEMBRO em 2012 e 2013 e das Notas Fiscais de entrada das importações efetuadas pela CHEMBRO, verificou-se que para cada nota de entrada, havia uma, ou mais de uma, nota de saída para OSWALDO CRUZ cujo total das quantidades correspondiam ao mesmo das notas fiscais de entrada. Além disso, as descrições das mercadorias e códigos dos produtos dessas notas fiscais eram os mesmos, ou seja, havia apenas um cliente por DI.

Outro ponto interessante observado foi a data de emissão das notas fiscais de entrada e de saída (fls. 84). Grande parte dessas notas tem datas de emissão muito próximas, ou até mesmo, as mesmas datas. O mesmo acontece para o número sequencial dessas notas, onde se nota números sequencias muito próximos (i.e.: nota fiscal de entrada 525 e nota fiscal de saída 526). Isto é, esses produtos já tinham um cliente pré-determinado e que as mercadorias transitam pelos estoques da CHEMBRO apenas contabilmente.

Observou a fiscalização que todas essas informações demonstram que não houve o desmembramento das Declarações de Importações (DIs). As DIs foram inteiramente vendida/repassada para um único cliente.

Lembrando que as importações vêm direto dos portos para OSWALDO CRUZ, ou seja, a CHEMBRO não possui estrutura para armazenagem das mercadorias importadas, fato corroborado pela autuação de Paranaguá. Tão logo desembarçadas, são remetidas diretamente dos depósitos alfandegados para o real adquirente OSWALDO CRUZ.

No item 6.6.2 (fl.85 e ss), a fiscalização informa que a OSWALDO CRUZ apresentou as planilhas sugeridas com informações detalhadas de compras de produto da empresa CHEMBRO de 2012 e 2013, destacando que através da análise dessas planilhas, o que se nota é que as mesmas foram elaboradas de forma a dar a FALSA IMPRESSÃO de que há controle sobre os valores pagos a CHEMBRO. Da forma como foram apresentadas (vide parte da planilha abaixo), partindo-se do valor correspondente ao crédito ocorrido em conta corrente da CHEMBRO e deduzindo-se os valores de notas fiscais de venda, fica claro que as mesmas tiveram como única finalidade fazer prova a Fiscalização Aduaneira, não representando a realidade de fato.

Fl. 3618

Alegam que a CHEMBRO demonstrou cada recebimento, indicando sempre qual era o saldo devedor da OSWALDO CRUZ por vendas anteriores, e como a cada pagamento era abatida a parcela paga, ficando um saldo que era quitado normalmente em até 180 dias. E mais, a CHEMBRO importa as mercadorias com seus próprios recursos, e posteriormente, revende às outras empresas do grupo, com margem de lucro mínimo líquido de 2%.

Porém, como demonstrou a fiscalização no item 7.3.2, essas alegações vão de encontro com os cruzamentos de dados elaborados através das informações fornecidas pela CHEMBRO. O que se viu são depósitos feitos, não para pagamentos de compra da CHEMBRO, mas sim para adiantamento de pagamentos de contratos de câmbio de importações efetuadas pela CHEMBRO. Em outras palavras, o real adquirente das importações é a OSWALDO CRUZ, pois quem pagou pelas importações foi a OSWALDO CRUZ e não a CHEMBRO.

Cabe aqui destacar o item 7.3.2 do relatório fiscal: fl. 95 e ss.

7.3.2 - DOS CRUZAMENTOS DOS CONTRATOS DE CAMBIO COM EXTRATOS BANCARIOS

Através do Termo de Início de Ação Fiscal nº 399 2015 (<Documentos Diversos - Outros — CHEMBRO - Termos de Início de Ação Fiscal nº 399 2015>) solicitou-se informações sobre as importações realizadas entre 2012 e 2013. Dentre os documentos entregues tem-se os extratos bancários de 2012 e 2013, os contratos de câmbio, referentes aos pagamentos das importações de 2012 e 2013, e uma tabela preenchida pela CHEMBRO, conforme solicitado, relacionando os contratos de câmbio com sua devida declaração de importação (DI), suas notas fiscais e seus respectivos pagamentos.

Com todas essas informações elaborou-se um cruzamento de dados para poder aferir a veracidade dos documentos. Durante essas pesquisas encontrou-se elementos cabais de adiantamentos feitos pela OSWALDO CRUZ para pagamentos dos contratos de câmbio assinados pela CHEMBRO para importações declaradas tendo a CHEMBRO como Real Adquirente.

(...)

Transcrevo apenas o início (2 páginas), tendo em vista o grande número de DIs, da PLANILHA PAGTO CÂMBIO E ADIANTAMENTOS, listadas às fls. 102/131:

7.3.2.1 – PLANILHA PGTO CAMBIO E ADIANTAMENTOS

NUM DI	Data Pgto. Cambio	Pgto. Cambio (R\$)	Número Contrato	Banco Pgto. Cambio	TED Oswaldo	Data TED Oswaldo	Fonte
1201152900	24/10/2011	75.131,66	100486672	Sudameris Real	160.000,00	19/10/2011	Contabilidade Chembro
1201152960							
1201954349	23/11/2011	310.632,00	101135303	Sudameris Real	312.000,00	23/11/2011	Contabilidade Chembro
1201152960	13/12/2011	181.511,91	101552855	Itaú	182.000,00	13/12/2011	Contabilidade Chembro
1201152900							
1200256095	20/12/2011	64.540,00	101735884	Itaú	65.000,00	20/12/2011	Contabilidade Chembro
1201954357	20/12/2011	49.422,80	101731146	Itaú	80.000,00	20/12/2011	Contabilidade Chembro
1208503733	21/12/2011	28.457,63	101750504	Sudameris Real	114.000,00	21/12/2011	Contabilidade Chembro
1205662423	21/12/2011	54.848,80	101750505	Sudameris Real			
1201954330	27/12/2011	143.366,08	101877619	Itaú	143.000,00	27/12/2011	Contabilidade Chembro
1203579529	04/01/2012	353.402,40	102043170	Santander	354.000,00	04/01/2012	Extrato Chembro
1204676269							
1205089316	04/01/2012	48.372,48	102054802	Santander	49.000,00	04/01/2012	Extrato Chembro
1203160676	09/01/2012	12.090,28	102149390	Santander	13.000,00	09/01/2012	Extrato Chembro
1200256125	10/01/2012	111.703,68	102163473	Itaú	1.680.000,00	10/01/2012	Extrato Chembro
1200347759	12/01/2012	1.635.998,14	102224222	Santander	1.655.000,00	12/01/2012	Extrato Chembro
1200587032	19/01/2012	45.045,50	192384075	Santander	45.000,00	19/01/2012	Extrato Chembro
1203579529	24/01/2012		102485947	Santander		24/01/2012	Extrato

NUM DI	Data Pgto. Cambio	Pgto. Cambio (R\$)	Número Contrato	Banco Pgto. Cambio	TED Oswaldo	Data TED Oswaldo	Fonte
1204676269		136.094,12			137.000,00		Chembro
1200256109	02/02/2012	240.914,98	102693695	Itaú	900.000,00	02/02/2012	Extrato Chembro
1200786515	02/02/2012	194.838,20	102694014				
1200786540	02/02/2012	352.614,18	102693647				
1201238970	02/02/2012	352.614,18	102693647				
1201059617			102808375	Itaú	725.000,00	08/02/2012	Extrato Chembro
1201059625	08/02/2012	325.764,16	102808375				
1201059633			102808375				
1201620637	08/02/2012	62.947,50	102808821				
1201954322	08/02/2012	336.165,40	102807978				
1201059641	09/02/2012	400.676,10	102829056	Itaú	401.000,00	09/02/2012	Extrato Chembro
1202415883	10/02/2012	71.808,66	102872834	Itaú	72.000,00	10/02/2012	Extrato Chembro
1209365016	13/02/2012	106.578,00	102913882	Santander	107.000,00	13/02/2012	Extrato Chembro
1208297750	23/02/2012	692.914,56	103091774	Santander	700.000,00	23/02/2012	Extrato Chembro
1207773117	27/02/2012	373.983,68	103188933	Santander	375.000,00	27/02/2012	Extrato Chembro
1207216013	28/02/2012	53.688,40	103201967	Itaú	54.000,00	28/02/2012	Extrato Chembro
1208888708	29/02/2012	131.895,58	103246216	Santander	132.000,00	29/02/2012	Extrato Chembro
1205089316	01/03/2012	106.804,88	103291080	Santander	105.000,00	01/03/2012	Extrato Chembro
1208503733	07/03/2012	65.355,22	103395003	Itaú	65.000,00	07/03/2012	Extrato Chembro
1201282430	13/03/2012	1.841.408,65	103514449	Itaú	1.865.000,00	13/02/2012	Extrato Chembro
1201282430	13/03/2012	19.669,43	103514396				
1210173842	16/03/2012	102.124,80	103617816	Santander	103.000,00	16/03/2012	Extrato Chembro
1211007857	21/03/2012	57.263,36	103686214	Santander	118.000,00	21/03/2012	Extrato Chembro
1201666068				Itaú	6.000,00	28/03/2012	Extrato Chembro
1201666076							
1201666106	28/03/2012	5.654,80	103836805				
1202420887							
1202476289							

Essa planilha deixa evidente que a real adquirente das mercadorias é a empresa OSWALDO CRUZ, portanto a empresa CHEMBRO nada mais é que uma empresa interposta de modo a acobertar o real adquirente das mercadorias, a OSWALDO CRUZ.

A CHEMBRO não possui capacidade econômica e financeira para adquirir as mercadorias importadas identificadas no início do Relatório da fiscalização. Fato corroborado com informações prestadas pela CHEMBRO e OSWALDO CRUZ onde se demonstra que para todo pagamento de câmbio realizado pela CHEMBRO, tem-se um depósito feito pela OSWALDDO CRUZ no mesmo dia, ou em dias muito próximos, com valores muito próximos aos dos pagamentos dos contratos de câmbio.

Para maiores detalhes, pode-se consultar os extratos bancários pesquisados(<Documentos Diversos - Outros - DOCs PESQUISADOS CHEMBRO - Extratos>) onde se encontram os devidos pagamentos de cambio e os depósitos feitos pela OSWALDO CRUZ.

Quanto à alegação da interessada, que no balanço encerrado em 31/12/2012 (doc. 05), também estão discriminados os financiamentos bancários para

pagamentos de importações (FINIMP), no total de R\$ 32.146.189,69, tomados juntos aos Bancos Bradesco, Safra, Itaú, Brasil e Santander. Sendo mais uma evidência de que a OSVALDO CRUZ não financiava as importações efetuadas pela CHEMBRO, em nada favorece a interessada uma vez que a CHEMBRO importava não só para a OSWALDO CRUZ, mas também para a empresa VETTA, conforme depoimento do Sr. Francisco Fortunato, e também tal valor corresponde a pouco mais de 10% comparado ao montante de quase R\$ 280.000,000,00, correspondente ao valor das mercadorias importadas.

Fl. 3628

Além da simulação em si, a produção de documentos que não traduzem a realidade comercial implicam na realização de uma fraude documental. Logo, foi corretamente tipificada a infração imputada.

Do Pedido de Diligência

Os Impugnantes requerem, fls. 3071/3072, a realização de perícia técnica, indicando os dados do seu perito e quesitos, conforme previsto no artigo 16 do Decreto 70.235.

Ao contrário do alegado pelas impugnantes, não há necessidade de investigações extras acerca de ser a mesma a real importadora das mercadorias.

Ademais, o que foi pedido, perícia, está plenamente descrito nos Autos. Vejamos o pedido da interessada:

(...)

Fl. 3631

Em virtude de todos os motivos apresentados e dos fatos presentes no caso concreto, voto no sentido de julgar improcedentes as impugnações mantendo o crédito tributário exigido no valor R\$ 277.307.462,28.

Inconformada com a decisão da DRJ/SPO, as sociedades OSWALDO CRUZ, na condição de contribuinte, e a sociedade CHEMBRO, na condição de responsável solidário, interpuuseram Recurso Voluntário (fls. 3653 a 3679), perante este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, pleiteando a reforma do Acórdão 16-076.334 - 20ª Turma da DRJ/SPO.

O Recurso Voluntário reafirmou os argumentos e pedidos constantes em sua impugnação, colocando como condição essencial para o reconhecimento de seus direitos a realização de perícia técnica, a fim de comprovar que os pagamentos efetuados pela OSWALDO CRUZ à CHEMBRO se relacionavam a operações de importação pretéritas, e não como aportes financeiros para fechamento de câmbio de operações de importação em andamentos.

Tal demonstração seria prova cabal da não ocorrência do cerne do lançamento efetuado, ou seja, a utilização de recursos da OSWALDO CRUZ por parte da importadora CHEMBRO em suas operações de importação. Tal elucidação iria de encontro às conclusões da Fiscalização e da DRJ/SPO.

Em 26 de abril de 2017, este processo foi disponibilizado para sorteio, tendo sido sorteada a sua Relatoria para o Conselheiro Valcir Gassen.

Em 24 de julho de 2018, por meio da Resolução Carf nº 3301000.757 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária (fls. 3682 a 3693), o julgamento deste processo foi transformado em Diligência, nos seguintes termos:

Neste caso entendeu-se que ficou tipificada a figura da interposição fraudulenta, sujeitando tanto a importadora (CHEMBRO) como a real adquirente (OSWALDO CRUZ), à penalidade de perdimento das mercadorias, sendo convertida em multa equivalente ao respectivo valor aduaneiro. O presente processo administrativo é o de nº 10314.721711/2016-15.

Salienta-se que foi lavrado outro auto de infração contra a CHEMBRO motivado pelo entendimento de que houve cessão de nome nas operações de importação, com a aplicação da pena equivalente a 10% do valor da mercadoria importada. Este auto de infração está sendo discutido no processo administrativo nº 10314.721712/2016-51 conforme aponta o Contribuinte às fls. 3656 do seu recurso no item 3.2.1.

Já a autoridade julgadora, quando do relatório do Acórdão nº 16076.334, refere-se a existência do processo administrativo nº 10907.721.289/2014-58 contra CHEMBRO, auto de infração por interposição fraudulenta, e, formalizado outro processo administrativo de nº 10907.721.290/2014-82 para lavrar auto de infração relativo a multa por cessão de nome, em relação a 4 DIs do ano de 2014.

Com essas informações, tanto do Contribuinte de que existe mais um processo (10314.721712/2016-51), quanto da DRJ em seu relatório de que existem mais dois processos (10907.721.289/2014-58 e 10907.721.290/2014-82), verifica-se o caso de conexão.

O RICARF (Regimento Interno do CARF) assim estabelece no Anexo II os casos de conexão e de conselheiro estar preventivo:

Art. 6º Os processos vinculados poderão ser distribuídos e julgados observando-se a seguinte disciplina:

§1º Os processos podem ser vinculados por:

I conexão, constatada entre processos que tratam de exigência de crédito tributário ou pedido do contribuinte fundamentados em fato idêntico, incluindo aqueles formalizados em face de diferentes sujeitos passivos;

II decorrência, constatada a partir de processos formalizados em razão de procedimento fiscal anterior ou de atos do sujeito passivo acerca de direito creditório ou de benefício fiscal, ainda que veiculem outras matérias autônomas; e

III reflexo, constatado entre processos formalizados em um mesmo procedimento fiscal, com base nos mesmos elementos de prova, mas referentes a tributos distintos.

(...)

§ 3º A distribuição poderá ser requerida pelas partes ou pelo conselheiro que entender estar prevento, e a decisão será proferida por despacho do Presidente da Câmara ou da Seção de Julgamento, conforme a localização do processo.

Com essas considerações e a legislação aplicável ao caso, **voto por converter o julgamento em diligência para que o presente processo seja redistribuído para o conselheiro prevento**, Conselheiro Waldir Navarro Bezerra, relator do processo nº 10314.721712/2016-51, da 2ª Turma, da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF.

Em 27 de fevereiro de 2019, por meio da Resolução Carf nº 3402001.791 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, o julgamento deste processo foi transformado em Diligência, nos seguintes termos:

Fl. 3705

Com essas considerações e a legislação aplicável ao caso, o presente processo foi redistribuído para este Conselheiro Waldir Navarro Bezerra, relator do PAF nº 10314.721712/2016-51, considerado prevento, conforme decisão colegiada tomada na Resolução nº 3301000.757, de 24/07/2018.

Ocorre que o processo nº 10314.721712/2016-51 (da empresa CHEMBRO) retornou à repartição de origem (Delegacia Especial Receita Federal do Brasil de Fiscalização de Comércio Exterior DELEX/ SP), para realização de Diligência, a fim de que seja realizada perícia solicitada pela Recorrente, visando a atendimento das definições abaixo descritas:

(...)

Entretanto, em consulta ao seu andamento processual, verifico que o Processo Administrativo nº 10314.721712/2016-51 (da empresa CHEMBRO), retornou para este Conselheiro em 18/02/2019 para prosseguimento.

No entanto, verifico que a DERAT/SP, não atendeu as solicitações desenvolvidas por este Colegiado.

(...)

Pois bem. Como se vê, o processo aqui tratado está diretamente vinculado, por conexão regimental, ao PAF nº 10314.721712/2016-51, da empresa CHEMBRO. Nestes casos, veja-se como dispõe o art. 6º, §1º, I, do Anexo II, da Portaria nº 343/2015 (RICARF):

(...)

Desse modo, entendo que é o caso de aplicação do artigo 6º, §1º, I, do Anexo II, da Portaria nº 343/2015 (RICARF), devendo o julgamento ser convertido em Diligência, para determinar o SOBRESTAMENTO do julgamento dos autos nesta 4ª Câmara/3ª Seção, para aguardar o resultado definitivo da Diligência solicitada nos autos do PAF nº 10314.721712/2016-51 da empresa CHEMBRO, anexando-se ao presente processo, cópias dos documentos e informações colhidas na referida Diligência e a vinculação com este processo.

Após, movimentar os processos a este Conselheiro para prosseguimento do Julgamento.

O aludido Relatório de Diligência Fiscal e a respectiva manifestação da Recorrente sobre ele, todas elas em relação ao processo conexo a este (cessão do nome), encontram-se nas fls. 3714 a 3776 e 3777 a 4048, respectivamente.

A autoridade autuante não atendeu à Resolução do Carf, apresentando Relatório com a mesma fundamentação apresentada no Auto de Infração original.

Em 11 de junho de 2024, a sociedade CHEMBRO comunica a este Colegiado que foi incorporada pela sociedade ELEKEIROZ S/A, CNPJ 13.788.120/0001-47, fl. 4106.

Em 2 de julho de 2024, foi anexado a este processo cópia do Relatório de Diligência Fiscal elaborado pela Decex – EFA 1 (fls. 4110 a 4132), tendo por objeto a análise da perícia técnica produzida no processo nº 10314.721712/2016-51, conexo a este.

Novamente a autoridade autuante não atendeu à Resolução do Carf, repetindo Relatório anterior, com a mesma fundamentação apresentada no auto de infração original.

A manifestação da Recorrente sobre o citado Relatório de Diligência Fiscal consta nas fls. 4173 a 4446.

Em 21 de agosto de 2025, por meio da Resolução Carf nº 3402-004.238 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA (fls. 4469 a 4483), o julgamento deste processo foi convertido em Diligência, nos seguintes termos:

Inicialmente, insta frisar que as alegações recentemente apresentadas pela defesa em peticionamento às fls. 4454 e ss., me levam a crer que talvez seja possível analisar este processo sob o crivo da prova emprestada em processo judicial similar ao caso.

Explico melhor.

Conforme relatado, em 2014 houve ajuizamento de ação para anular auto de infração por interposição fraudulenta em situação idêntica ao caso, com as mesmas empresas envolvidas, mas com DI registradas em períodos distintos, vejamos:

(...)

Adotando cautela necessária, esta Conselheira buscou acessar a consulta pública do referido processo judicial, mas em razão do acesso limitado, consegui verificar apenas que, de fato, o processo citado foi julgado favorável às empresas com anulação do auto de infração e já se encontra em fase de cumprimento de sentença. Senão, vejamos:

(...)

Acontece que não sendo possível acessar na íntegra o conteúdo da perícia que justificou a anulação do referido auto, seria totalmente equivocado aprovar o uso da prova emprestada sem ter acesso ao seu teor de maneira prévia.

Levando em consideração que os cumprimentos de diligência solicitados anteriormente pelo CARF não foram suficientemente cumpridos, sem a devida análise contábil devida, usar a perícia do caso judicial pode trazer celeridade processual e eficiência, por isso voto por converter o julgamento em diligência para que:

a) A Recorrente traga aos autos em 30 dias, a íntegra do processo judicial de nº 5004804-11.2014.4.04.7008/PR que tramita no TRF4, apontado especificamente o laudo pericial e as provas contábeis passíveis de serem usadas como prova emprestada;

b) Que o processo volte concluso para julgamento.

A Recorrente atendeu à Resolução Carf nº 3402-004.238 em 2 de outubro de 2025 (fls. 4492 a 26329).

Na fl. 26332 consta o seguinte despacho:

Haja vista tratar-se de retorno de diligência, e considerando que a Relatora não mais integra qualquer dos colegiados da Seção, encaminhe-se à 2ª TO/4ª Câmara/3ª Seção, para novo sorteio.

Assim, foi sorteado para este Relator o presente processo, para continuidade de seu julgamento.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro Anselmo Messias Ferraz Alves, Relator

CONHECIMENTO

O Recurso é tempestivo e preenche as demais condições processuais para a sua admissibilidade.

PRELIMINARES

Prescrição Intercorrente

Pela possibilidade de o feito ter sido atingido pela prescrição intercorrente, são devidas as considerações que passo a expor.

Sobre a prescrição intercorrente, é preciso destacar que, em 27 de março de 2025, foi publicado o Acórdão relativo ao julgamento do Tema Repetitivo 1293, transitado em julgado em 11 de novembro de 2025, proferido pela 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça, que, de fato, pode, potencialmente, influir no resultado do presente processo, e que deixou assim consignado em sua ementa (grifei):

ADMINISTRATIVO. ADUANEIRO. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. PROCESSO ADMINISTRATIVO. INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO ADUANEIRA. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. ART. 1º, § 1º, DA LEI 9.873/99. INCIDÊNCIA DO COMANDO LEGAL NOS PROCESSOS DE APURAÇÃO DE **INFRAÇÕES DE NATUREZA ADMINISTRATIVA (NÃO TRIBUTÁRIA)**. DEFINIÇÃO DA **NATUREZA JURÍDICA DO CRÉDITO CORRESPONDENTE À SANÇÃO PELA INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO ADUANEIRA QUE SE FAZ A PARTIR DO EXAME DA FINALIDADE PRECÍPUA DA NORMA INFRINGIDA**. FIXAÇÃO DE TESES JURÍDICAS VINCULANTES. SOLUÇÃO DO CASO CONCRETO: PROVIMENTO DO RECURSO ESPECIAL.

1. A aplicação da prescrição intercorrente prevista no art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/99 encontra limitações de natureza espacial (relações jurídicas havidas entre particulares e os entes sancionadores que componham a administração federal direta ou indireta, excluindo-se estados e municípios) e material (inaplicabilidade da regra às infrações de natureza funcional e aos processos e procedimentos de natureza tributária, conforme disposto no art. 5º da Lei 9.873/99).

2. O processo de constituição definitiva do crédito correspondente à sanção por infração à legislação aduaneira segue o procedimento do Decreto 70.235/72, ou seja, faz-se conforme "os processos e procedimentos de natureza tributária" mencionados no art. 5º da Lei 9.873/99. Todavia, o rito estabelecido para a apuração ou constituição definitiva do crédito correspondente à sanção pelo descumprimento de uma norma de conduta é desimportante para a definição da natureza jurídica da norma descumprida.

3. **É a natureza jurídica da norma de conduta violada o critério legal que deve ser observado para dizer se tal ou qual infração à lei deve ou não obediência aos ditames da Lei 9.873/99**, e não o procedimento que tenha sido escolhido pelo legislador para se promover a apuração ou constituição definitiva do crédito correspondente à sanção pela infração praticada. O procedimento, seja ele qual for, não tem aptidão para alterar a natureza das coisas, de modo que as infrações de normas de natureza administrativa não se convertem em infrações tributárias apenas pelo fato de o legislador ter estabelecido, por opção política, que aquelas serão apuradas segundo processo ou procedimento ordinariamente aplicado para estas.

4. Este Tribunal Superior possui sedimentada jurisprudência a reconhecer que nos processos administrativos fiscais instaurados para a constituição definitiva de

créditos tributários, é a ausência de previsão normativa específica acerca da prescrição intercorrente a razão determinante para se impedir o reconhecimento da extinção do crédito por eventual demora no encerramento do contencioso fiscal, valendo a regra de suspensão da exigibilidade do art. 151, III, do CTN para inibir a fluência do prazo de prescrição da pretensão executória do art. 174 do mesmo diploma. Nesse particular aspecto, o regime jurídico dos créditos "não tributários" é absolutamente distinto, haja vista que, para tais créditos, temos justamente a previsão normativa específica do art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/99 a instituir prazo para o desfecho do processo administrativo, sob pena de extinção do crédito controvertido por prescrição intercorrente.

5. Em se tratando de **infração à legislação aduaneira**, a natureza jurídica do crédito correspondente à sanção pela violação da norma **será de direito administrativo se a norma infringida visa primordialmente ao controle do trânsito internacional de mercadorias ou à regularidade do serviço aduaneiro**, ainda que, reflexamente, possa colaborar para a fiscalização do recolhimento dos tributos incidentes sobre a operação. **Não incidirá o art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/99 apenas se a obrigação descumprida, conquanto inserida em ambiente aduaneiro, destinava-se direta e imediatamente à arrecadação ou à fiscalização dos tributos incidentes sobre o negócio jurídico realizado.** Precedente sobre a matéria: REsp n. 1.999.532/RJ, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 9/5/2023, DJe de 15/5/2023.

6. Teses jurídicas de eficácia vinculante, sintetizadoras da *ratio decidendi* do julgado paradigmático: 1. Incide a prescrição intercorrente prevista no art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/1999 quando paralisado o processo administrativo de apuração de infrações aduaneiras, de natureza não tributária, por mais de 3 anos. 2. A natureza jurídica do crédito correspondente à sanção pela infração à legislação aduaneira é de direito administrativo (não tributário) se a norma infringida visa primordialmente ao controle do trânsito internacional de mercadorias ou à regularidade do serviço aduaneiro, ainda que, reflexamente, possa colaborar para a fiscalização do recolhimento dos tributos incidentes sobre a operação. 3. Não incidirá o art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/99 apenas se a obrigação descumprida, conquanto inserida em ambiente aduaneiro, destinava-se direta e imediatamente à arrecadação ou à fiscalização dos tributos incidentes sobre o negócio jurídico realizado.

7. Solução do caso concreto: ao conferir natureza jurídica tributária à multa prevista no art. 107, IV, e, do DL 37/66, e, por consequência, afastar a aplicação do art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/99 ao procedimento administrativo apuratório objeto do caso concreto, o acórdão recorrido negou vigência a esse dispositivo legal, divergindo da tese jurídica vinculante ora proposta, bem como do entendimento estabelecido sobre a matéria em precedentes específicos do STJ (REsp 1.999.532/RJ; AgInt no REsp 2.101.253/SP; AgInt no REsp 2.119.096/SP e AgInt no REsp 2.148.053/RJ).

8. Recurso especial provido.

Como se percebe das teses firmadas pelo STJ sob esse Tema 1293, a prescrição intercorrente prevista no § 1º do art. 1º da Lei nº 9.873/99, incide quando paralisado o processo administrativo de apuração de infrações aduaneiras, de natureza não tributária, por mais de 3 anos, sendo que, para o STJ, a natureza jurídica do crédito correspondente à sanção pela infração à legislação aduaneira é de direito administrativo (não tributário) se a norma infringida visa primordialmente ao controle do trânsito internacional de mercadorias ou à regularidade do serviço aduaneiro, ainda que, reflexamente, possa colaborar para a fiscalização do recolhimento dos tributos incidentes sobre a operação.

Nos termos do que foi decidido pelo STJ, só não incide o § 1º do art. 1º da Lei nº 9.873/99 se a obrigação descumprida, conquanto inserida em ambiente aduaneiro, destinava-se direta e imediatamente à arrecadação ou à fiscalização dos tributos incidentes sobre o negócio jurídico realizado.

Então, dois são os aspectos que devem ser considerados para a aplicação do que foi decidido pelo STJ na sistemática dos recursos repetitivos:

- 1) o prazo de paralisação do processo; e
- 2) a natureza jurídica da norma de conduta violada.

Em relação ao primeiro aspecto, temos as seguintes datas:

OSWALDO CRUZ QUIMICA LTDA.

Ciência do Auto de Infração:	24/08/2016;
Impugnação:	22/09/2016;
Acórdão DRJ/SPO:	23/02/2017;
Ciência Acórdão DRJ 09:	16/03/2017;
Recurso Voluntário:	29/03/2017;
1ª Resolução:	24/07/2018;
Atendimento:	19/09/2018;
2ª Resolução:	27/02/2019;
Atendimento:	24/06/2024;
3ª Resolução Carf:	21/08/2025;
Atendimento:	02/10/2025.

CHEMBRO QUÍMICA LTDA/ELEKEIROZ S/A.

Ciência do Auto de Infração:	25/08/2016 ;
Impugnação:	22/09/2016;

Acórdão DRJ/SPO:	23/02/2017;
Ciência Acórdão DRJ 09:	06/03/2017;
Recurso Voluntário:	29/03/2017;
1ª Resolução:	24/07/2018;
Atendimento:	19/09/2018;
2ª Resolução:	27/02/2019;
Atendimento:	24/06/2024;
3ª Resolução Carf:	21/08/2025;
Atendimento:	02/10/2025.

Pelo mostrado acima, o processo ficou paralisado do dia 27 de fevereiro de 2019 ao dia 24 de junho de 2024, ou seja, por mais de três anos aguardando atendimento à 2ª Resolução.

Verificado esse primeiro aspecto do Tema 1293 do STJ, passo ao segundo, tendo sempre em vista que estou a tratar de Interposição fraudulenta, seja a comprovada ou a presumida.

Quanto à natureza jurídica da norma de conduta violada, em que pese a decisão do STJ tenha estabelecido alguns parâmetros definidores, a aplicação e elucidação desses parâmetros envolvem um grau de subjetividade bastante significativo.

E este grau significativo de subjetividade, a meu ver, é causado por dois marcos definidores daquilo que deve e daquilo que não deve ser alcançado pela prescrição intercorrente. O primeiro marco, do que deve, é definido “se a norma infringida visa primordialmente ao controle do trânsito internacional de mercadorias ou à regularidade do serviço aduaneiro, ainda que, reflexamente, possa colaborar para a fiscalização do recolhimento dos tributos incidentes sobre a operação”.

Acredito que a compreensão do que vem a ser o controle do trânsito internacional de mercadorias, realizado pela Aduana, não carece de maiores explicações. Quanto à regularidade do serviço aduaneiro, penso que cabem algumas observações sobre o que vêm a ser, na minha opinião, serviços aduaneiros. Em primeiro lugar, são serviços aduaneiros, por serem executados pela Aduana, mas não por uma Aduana *strictu sensu*, onde suas funções são executadas somente pelos agentes da Receita Federal, mas sim por uma Aduana *lato sensu*, onde, além da Receita Federal, também outros órgãos públicos de controle atuam antes e durante o despacho aduaneiro. São órgãos como a Anvisa, o Ibama, o MAPA, o MCTI, o CNPq, PF, o DECEX etc.

Desta forma, entendo que a regularidade dos serviços aduaneiros significa o exercício pleno das competências de cada um desses órgãos atuantes na Aduana, não se restringindo esta atuação somente à Receita Federal, mesmo cabendo a ela, por muitas vezes, a

verificação da regularidade das informações prestadas pelo contribuinte, com reflexos nas atuações daqueles outros órgãos de controle.

Voltando aos marcos definidores da prescrição intercorrente, o segundo marco, do que não deve ser por ela atingido, é definido “se a obrigação descumprida, conquanto inserida em ambiente aduaneiro, destinava-se direta e imediatamente à arrecadação ou à fiscalização dos tributos incidentes sobre o negócio jurídico realizado”.

Pois bem, este caso trata da penalidade final, para mim secundária, da conversão da pena de perdimento em multa equivalente ao valor aduaneiro. E digo secundária, pois ela é um paliativo para aquelas situações em que estando as condutas (ocultação do real interessado – interposição comprovada) ou situações jurídicas (não comprovação da origem, da disponibilidade e da transferência dos recursos – interposição presumida) subsumidas à penalidade primária da pena de perdimento das mercadorias, não sendo estas mais encontradas, recorre-se àquela penalidade secundária, a multa da conversão, a qual, para mim, presta-se mais a um modo alternativo de se alcançar o patrimônio do autuado.

Desta forma, deve-se firmar o olhar para norma infringida, geradora da pena primária, a de perdimento das mercadorias. Tratando-se de interposição fraudulenta comprovada ou presumida, tais normas se encontram no artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76, inciso V e seus §§ 1º, 2º e 3º:

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

(...)

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

(...)

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

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

§ 3º 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.

Com os olhos voltados para a interposição fraudulenta, a norma desobedecida protegeria o controle do trânsito internacional de mercadorias ou a regularidade do serviço aduaneiro? Não vejo como a penalidade de perdimento das mercadorias, relativas às

interposições aqui tratadas, prestar-se-iam à proteção do trânsito internacional de mercadorias, tampouco à regularidade dos serviços aduaneiros (mercadoria, origem, aspectos fitossanitários, propriedade industrial, pesos e medidas, licenciamentos etc.), o que não satisfaz as condições do primeiro marco: o que deve.

De outro lado, a obrigação descumprida, geradora da pena, conquanto inserida em ambiente aduaneiro, destina-se direta e imediatamente à arrecadação ou à fiscalização dos tributos incidentes sobre o negócio jurídico realizado? A meu ver, tratando-se de interposição fraudulenta, a pena relativa à obrigação descumprida visa a proteger direta e imediatamente a arrecadação e a fiscalização dos tributos incidentes nas operações, pois tais interposições se prestam ao acobertamento dos reais sujeitos passivos envolvidos na operação. Como fiscalizar e cobrar tributos de um sujeito passivo que se oculta em operações de comércio exterior? Desta forma, tal penalidade, a do perdimento das mercadorias, satisfaz as condições do segundo marco: o que não deve ser atingido pela prescrição intercorrente – § 1º do artigo 1º da Lei nº 9.873/99.

Antes de avançar nesta questão da prescrição intercorrente, importante deixar claro que a atuação normal dos órgãos intervenientes na Aduana é administrativa. Ou seja, o controle é administrativo, podendo, é claro, ter reflexos em outros campos do Direito, como o penal, por exemplo. Desta forma, a análise da natureza jurídica da norma violada deve ser realizada com a visão de que tudo aqui tratado é, normalmente, matéria administrativa. Ou será matéria administrativa tributária – competências aduaneiras tributárias (fiscalização e/ou arrecadação de tributos) ou não-tributária – competências aduaneiras não-tributárias (controle do trânsito internacional de mercadorias ou regularidade do serviço aduaneiro).

Sobre as competências aduaneiras não-tributárias e as competências aduaneiras tributárias, é imperioso lembrar das lições do mestre argentino Ricardo Xavier Basaldúa, idealizador do Código Aduaneiro Argentino, que em seu livro “Introducción al Derecho Aduaneiro”, pags. 179 e 180¹, deixa evidente que à Aduana, ao exercer o controle aduaneiro, compete, principalmente:

- controlar o tráfico internacional de mercadorias;

¹ En nuestro Código Aduanero, luego de establecerse en el artículo 17 que “La Administración Nacional de Aduanas es el organismo administrativo de la aplicación de la legislación relativa” a la importación y exportación de mercadería” y de preverse en el artículo 18 que esa Administración “...tendrá a su cargo la superintendencia general y dirección de las aduanas y de las demás dependencias que la integren”, se define en funciones a que se refiere el artículo 17. en especial, las de percepción y fiscalización de las rentas públicas producidas por los derechos y demás tributos con que las operaciones de importación y exportación se hallaren gravadas y las del control del tráfico internacional de mercadería”.

Este concepto se complementa —atento a la remisión efectuada en el artículo 19 al artículo 17— con el contenido de los numerosos incisos del artículo 23 del Código Aduanero, donde se enumeran las funciones de la Administración Nacional de Aduanas.

De todos ellos, consideramos ilustrativo transcribir los tres primeros, ya que a nuestro parecer constituyen funciones principales de la aduana. En ellos se expresa:

a) ejercer el control sobre el tráfico internacional de mercadería
b) aplicar y fiscalizar las prohibiciones a la importación y a la exportación cuya aplicación y fiscalización le están o le fueren encomendadas;
c) aplicar, liquidar, percibir, devolver y fiscalizar los tributos cuya aplicación, liquidación, percepción, devolución y fiscalización le están o le fueren encomendadas;”

- aplicar e monitorar as proibições de importação e de exportação, cuja aplicação e monitoramento lhe são ou podem ser confiados; e
- aplicar, liquidar, cobrar, restituir e auditar os tributos, cuja aplicação, liquidação, cobrança, restituição e auditoria lhe são ou podem ser confiados.

Deste pequeno trecho de seus ensinamentos, retira-se uma grande e importante conclusão: o controle aduaneiro é tudo, no que diz respeito às mercadorias que saem ou entram em um território aduaneiro. O controle aduaneiro é o controle do fluxo internacional de mercadorias, é o controle do que pode e do que não pode entrar ou sair do país e é o controle da arrecadação e da fiscalização dos tributos incidentes nessas operações de entrada e de saída de mercadorias do território aduaneiro.

Tendo em vista o acima explanado, tenho convicção de que o controle aduaneiro engloba, dentre outras, as competências aduaneiras não-tributárias (fluxo de mercadorias, a própria mercadoria, origem, aspectos fitossanitários, licenciamentos, proibições etc.), exercidas pela Receita Federal e demais órgãos intervenientes, e as competências aduaneiras tributárias (arrecadação e fiscalização dos tributos incidentes), estas sim exercidas somente pela Receita Federal, que são as competências de interesse aqui, na busca da natureza jurídica da norma violada. Desta forma, valho-me das definições acima, nesta tarefa de delimitação de papéis, a qual julgo de suprema importância para o deslinde da questão do que deve e do que não deve ser atingido pelo instituto da prescrição intercorrente.

Voltando à interposição fraudulenta, como afirmei acima, as normas ensejadoras da pena de perdimento não se prestam à proteção das competências aduaneiras não-tributárias. Essas competências dizem respeito às informações relativas à carga, ao transportador, ao tipo de regime especial, licenciamentos, proibições etc., mas este não é o bem principal a ser tutelado por essas normas, pois tal função aduaneira não-tributária nem acessória é ao objetivo principal dessas normas.

A meu ver, essas normas têm por função primordial a proteção das competências aduaneiras tributárias, por meio da busca da higidez da sujeição passiva nas operações de importação/exportação. A ocultação do real sujeito passivo, na interposição fraudulenta, propicia àqueles que cometem os ilícitos tributários comuns a este tipo de interposição, como o subfaturamento da base de cálculo das importações, a quebra da cadeia do IPI, a subtração do ICMS dos estados etc. a se desincumbirem de suas responsabilidades, quanto à arrecadação dos tributos e ao alcance de um procedimento fiscal, por estarem transparentes à fiscalização desses mesmos tributos.

Tal higidez da sujeição passiva é condição essencial de uma sólida garantia de cobrança não somente dos créditos tributários incidentes diretamente nessas operações – imposto de importação, IPI vinculado, PIS e COFINS - importação etc., mas também daqueles reflexamente incidentes já internamente – cadeia do IPI, ICMS, IRPJ, IRPF etc. Veja-se que, no caso

de interposição fraudulenta presumida, o inciso II do artigo 81 da Lei nº 9.430/96 prevê a declaração de inaptidão do CNPJ da pessoa jurídica passiva.

Para mim, não há dúvidas de que o objetivo de quem se oculta em operações de comércio exterior, utilizando interpostas pessoas de forma fraudulenta, é a elusão/evasão fiscal, prejudicando diretamente a arrecadação dos tributos incidentes, bem como a sua fiscalização, ou seja, prejudicando, ou até mesmo impedindo, que a Aduana execute suas funções tributárias.

Para exemplificar o que venho afirmando, nada melhor do que casos decididos por este Conselho, tratando de interposição fraudulenta. Nesses casos, existe sempre a demonstração da ocorrência de um ou mais ilícitos tributários proporcionados pela falsa sujeição passiva, prejudicando a arrecadação e a fiscalização de tributos. Esta falsa sujeição passiva é declarada de forma fraudulenta pelos executores desses ilícitos tributários, ao simular operações lícitas. Abaixo, algumas decisões (grifei).

Sobre os tributos incidentes diretamente nas operações de importação:

Processo nº 12782.000012/2010-43

Recurso Voluntário

Acórdão nº 3201-011.578 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão de 18 de março de 2024

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/07/2007

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. IMPORTAÇÃO. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE.

A **ocultação do real adquirente** das mercadorias, nas operações de comércio exterior, tipifica a figura da interposição fraudulenta.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. **SUBFATURAMENTO**. TRIBUTOS. PENALIDADES.

Constatado que **os preços das mercadorias consignados nas Declarações de Importação** e correspondentes faturas comerciais que instruíram os despachos para consumo **não correspondiam à realidade das transações efetuadas, resta caracterizado o subfaturamento, decorrendo dessa constatação o lançamento de ofício dos tributos incidentes nas operações de comércio exterior, acrescidos da multa de ofício qualificada e dos juros de mora, bem assim da multa calculada sobre a diferença entre o valor real e o declarado.**

.....

Sobre os tributos devidos já em zona secundária:

Processo nº 11762.720038/2017-53

Recurso Voluntário

Acórdão nº 3402-010.435 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Sessão de 27 de abril de 2023

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 10/10/2014 a 21/04/2015

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE. ART. 23, V, DO DECRETO-LEI Nº 1.455/1976.

Comprovada a interposição fraudulenta, aplica-se a pena de perdimento, nos termos do art. 23, V, §1º e §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976. **Na impossibilidade de apreensão da mercadoria, em razão de sua não localização, consumo ou transferência a terceiros, aplica-se a penalidade pecuniária de conversão da pena de perdimento.**

(...)

A partir desta nova previsão legal, **a utilização de empresa interposta em operações de comércio exterior sem a adoção de uma das duas modalidades (Importação por “conta e ordem” ou Importação por “encomenda”), implica também na não observância de:**

- Uma obrigação tributária principal - Em relação a omitir sua condição de equiparado à industrial;
- Uma obrigação tributária acessória - Por não realizar a escrituração do IPI.

A prática de interposição fraudulenta de pessoas possibilita a quebra da cadeia do IPI com a consequente sonegação daquele tributo. Não se trata do IPI vinculado à importação, este é recolhido automaticamente no ato de registro da DI, quando devido.

Trata-se do IPI que incide em etapa posterior ao desembaraço aduaneiro, IPI incidente sobre o valor da operação na fase comercial posterior ao desembaraço.

O sujeito passivo oculto ao não se apresentar aos órgãos responsáveis pelos controles aduaneiros esquivava-se de assumir sua posição na cadeia do Imposto sobre Produtos Industrializados, tal qual determina a legislação.

Sendo assim, vejo como o objetivo primordial da norma desobedecida a proteção das competências aduaneiras tributárias, as quais são exercidas por meio das funções arrecadadora e fiscalizadora, por parte da Receita Federal - ADUANA, dos tributos incidentes nas operações de importação/exportação. Ou seja, a multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, originada pela impossibilidade da aplicação da pena de perdimento dessa mercadoria, em razão da sua não localização, do seu consumo ou da sua revenda, tem caráter essencialmente tributário.

Por todo o exposto, e conforme consta na decisão sobre o Tema 1293 do STJ, tenho por convicção que não se aplica o § 1º do artigo 1º da Lei nº 9.873/99 nos casos de interposição fraudulenta, por isso rejeito, de ofício, a preliminar de prescrição intercorrente.

Tema 487 do STF - Caráter Confiscatório da “Multa Isolada” por Descumprimento de Obrigação Acessória Decorrente de Dever Instrumental

Tendo o Colegiado votado pelo descabimento da Prescrição Intercorrente ao presente processo, por considerar a multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, originada pela impossibilidade da aplicação da pena de perdimento dessa mercadoria, em razão da sua não localização, do seu consumo ou da sua revenda, ter caráter essencialmente tributário, existe outra questão a ser analisada pelo Colegiado em relação ao Tema 487 de Repercussão Geral do Supremo Tribunal Federal – STF que, por maioria, fixou as seguintes teses (grifei):

O Tribunal, por unanimidade, homologou a desistência do recurso extraordinário. Em seguida, **por maioria, apreciando o tema 487 da repercussão geral, fixou a seguinte tese: "1. A multa isolada aplicada por descumprimento de obrigação tributária acessória estabelecida em percentual não pode ultrapassar 60% do valor do tributo ou do crédito vinculado, podendo chegar a 100% no caso de existência de circunstâncias agravantes. 2. Não havendo tributo ou crédito tributário vinculado, mas havendo valor de operação ou prestação vinculado à penalidade, a multa em questão não pode superar 20% do referido valor, podendo chegar a 30% no caso de existência de circunstâncias agravantes. 3. Na aplicação da multa por descumprimento de deveres instrumentais, deve ser observado o princípio da consunção, e, na análise individualizada das circunstâncias agravantes e atenuantes, o aplicador das normas sancionatórias por descumprimento de deveres instrumentais pode considerar outros parâmetros qualitativos, tais como: adequação, necessidade, justa medida, princípio da insignificância e ne bis in idem. 4. Não se aplicam os limites ora estabelecidos à multa isolada que, embora aplicada pelo órgão fiscal, se refira a infrações de natureza predominantemente administrativa, a exemplo das multas aduaneiras"**, vencidos os Ministros Luís Roberto Barroso (Relator), André Mendonça e Gilmar Mendes. **Por fim, por maioria, modulou os efeitos da decisão, para estabelecer que ela passe a produzir efeitos a partir da data da publicação da ata do julgamento do mérito, ficando ressalvadas da modulação: (i) as ações judiciais e os processos administrativos pendentes de conclusão até a referida data; e (ii) os fatos geradores ocorridos até a referida data em relação aos quais não tenha havido o pagamento de multa abrangida pelo presente tema de repercussão geral, vencidos os Ministros Luís Roberto Barroso (Relator) e Gilmar Mendes. Tudo nos termos do voto reajustado do Ministro Dias Toffoli (Redator para o acórdão). Ausentes, justificadamente, o Ministro Nunes Marques e, ocasionalmente, o Ministro Gilmar Mendes, ambos com votos proferidos em assentadas anteriores. Presidência do Ministro Edson Fachin. Plenário, 17.12.2025.**

Desta forma, sendo a multa equivalente ao valor aduaneiro uma multa isolada, aplicada por descumprimento de obrigação tributária acessória (a indicação do real adquirente na respectiva Declaração de Importação), cumulada com a ocorrência de fraude ou simulação (fato agravante), não havendo tributo vinculado à penalidade, mas sim valor da operação (valor aduaneiro), esta penalidade deveria se submeter aos ditames do Tema 487 do STF, mas tal Tema não teve ainda o seu trânsito em julgado.

Diz o artigo 100 do Regimento Interno do Carf – Ricarf (grifei):

Art. 100. A decisão pela afetação de tema submetido a julgamento segundo a sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos não permite o sobrestamento de julgamento de processo administrativo fiscal no âmbito do CARF, contudo **o sobrestamento do julgamento será obrigatório nos casos em que houver acórdão de mérito ainda não transitado em julgado, proferido pelo Supremo Tribunal Federal** e que declare a norma inconstitucional ou, no caso de matéria exclusivamente infraconstitucional, proferido pelo Superior Tribunal de Justiça e que declare ilegalidade da norma.

Parágrafo único. **O sobrestamento do julgamento previsto no caput não se aplica na hipótese em que o julgamento do recurso puder ser concluído independentemente de manifestação quanto ao tema afetado.**

Como entendo que o julgamento dos Recursos Voluntários interpostos pode ser concluído independentemente de manifestação quanto ao tema afetado, como se verá à frente, voto por concluir o julgamento dos Recursos, ultrapassando a questão do sobrestamento deste processo, em razão de sua afetação pelo Tema 487 do STF, nos termos do parágrafo único do artigo 100 do Ricarf.

Nulidade do Acórdão Recorrido

As Recorrentes alegam que o Acórdão é nulo, pois lhes negou o direito à uma Diligência, para que fosse realizada perícia técnica contábil a fim de demonstrar que os aportes financeiros efetuados pela sociedade OSWALDO CRUZ à importadora CHEMBRO não eram adiantamentos de recursos para fechamento de câmbios de importações em andamento ou futuras, mas sim pagamentos de importações passadas. A partir da fl. 3661:

III.I – PRELIMINARMENTE

III.I.I – DA NECESSÁRIA PERÍCIA A PROVAR A MATÉRIA FÁTICA, ELEMENTO NUCLEAR DO AUTO DE INFRAÇÃO. DA NULIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO

8) - Em primeiro lugar, cabe dizer que o Acórdão do qual se recorre, é NULO, de pleno direito. Isto em razão de o mesmo haver descumprido, de maneira peremptória, o estabelecido em normas legais, impedindo, dessa forma, fosse exercido o direito de defesa às ora Recorrentes;

8.1) - Quando da apresentação de sua Impugnação, as Recorrentes fizeram juntar à mesma, ainda que a nível que se tratando de uma amostragem, uma série de

documentos – conjuntos esses, 10 (dez), ao todo, que vieram a ser denominados de “dossiês” – onde comprovados, de maneira cabal, os equívocos apontados pela acusação fiscal em, ao menos, 10 (dez) das DIs elencadas pelo Auto de Infração;

8.2) - E o fizeram, nesta reduzida amostragem, em razão da grande quantidade que teriam que trazer à sua defesa, visto que as DIs listadas no Auto de Infração totalizam algumas centenas, dando-se a idéia do montante de documentos a serem trazidos aos autos;

8.3) - Pleitearam, então, em razão de tal volume, que viesse a ser realizada perícia técnica junto aos demais “dossiês” – mantidos, em sua totalidade, na sede de uma das Recorrentes – representativos, individualmente, de toda a movimentação pela qual passou cada uma das DIs elencadas;

8.3.1) - Compunham-se, invariavelmente, tais “dossiês” de, no mínimo, os seguinte elementos: Declarações de Importação, contratos de câmbio, notas fiscais de entrada e saída/venda, pagamentos efetuados pelo adquirente no mercado interno, bem como os extratos bancários onde creditados tais pagamentos, de maneira a comprovar, de maneira cabal, os equívocos cometidos pela acusação fiscal; tais elementos deixaram de ser apreciados pela ilustre Julgadora;

8.4) - Para surpresa, entretanto, das Recorrentes, a autoridade julgadora veio a indeferir aquele pleito, sob o argumento de que ao contrário do alegado pelas impugnantes, não há necessidade de investigações extras acerca de ser a mesma a real importadora das mercadorias.....Ademais, o que foi pedido, perícia, está plenamente descrito nos Autos.... (fls. 36 do Voto e grifado por nós);

8.4.1) - Prossegue, ainda, a justificar tal indeferimento, fazendo menção de que os documentos juntados no (sic)chamados “dossiês” estão discriminados às fls. 3099/3104. Uma diligência protelatória e, portanto, desnecessária, tendo em vista o que foi demonstrado no processo. Essa a única alegação da qual fez uso a nobre autoridade julgadora a fundamentar tal negativa;

Sem razão as Recorrentes. A Fiscalização comprovou, de maneira didática, DI por DI, que os aportes financeiros efetuados pela sociedade OSWALDO CRUZ à importadora CHEMBRO eram adiantamentos de recursos para fechamento de câmbios de importações em andamento ou futuras.

Bastaria à Importadora demonstrar, também DI por DI, a fonte dos aportes financeiros para o fechamento dos câmbios das operações de importação autuadas, contrapondo-se à Fiscalização. Afinal, toda a documentação contábil e financeira necessária a essa demonstração foi gerada pela própria Importadora.

Em relação ao pedido de diligência, concordo com a DRJ, quando ela afirma (grifei):

Os Impugnantes requerem, fls. 3071/3072, a realização de perícia técnica, indicando os dados do seu perito e quesitos, conforme previsto no artigo 16 do Decreto 70.235.

Ao contrário do alegado pelas impugnantes, não há necessidade de investigações extras acerca de ser a mesma a real importadora das mercadorias.

Ademais, o que foi pedido, perícia, está plenamente descrito nos Autos. Vejamos o pedido da interessada:

(...)

Os documentos juntados no chamados "dossiês" estão discriminados às fls. 3099/3104. **Uma diligência protelatória** e, portanto desnecessária, tendo em vista o que foi demonstrado no processo.

Desta forma, rejeito a preliminar de nulidade do Acórdão recorrido, por não vislumbrar o cerceamento de defesa alegado.

MÉRITO

As Recorrentes, quanto ao mérito, argumentam que os dez dossiês apresentados em sede de impugnação comprovariam, por amostragem, que os aportes financeiros para o fechamento dos câmbios das operações de importação autuadas seriam oriundos do fluxo financeiro da Importadora, decorrente de vendas passadas, e não de adiantamentos efetuados pela sociedade OSWALDO CRUZ. Com fé nesse argumento, voltam a defender a realização de diligência, para a realização de Laudo Técnico Contábil.

9) - Como relatado no resumo dos fatos, o elemento nuclear da infração é a acusação de que a empresa CHEMBRO, importadora de mercadorias, teria recebido adiantamento de recursos de sua cliente no mercado interno, a sociedade OSWALDO CRUZ, o que caracterizaria importação por conta e ordem de terceiros, todavia assim não declarada. Sem adiantamento de recursos, entretanto, não se caracteriza a aventada importação por conta e ordem, fato este não considerado pelas autoridades fiscais participantes;

9.1) - Dessa forma, também o ponto fundamental da defesa foi a comprovação, documental e contábil, de que não houveram os alegados adiantamentos de recursos;

9.1.1) - As ora Recorrentes, face a quantidade de documentos (que são centenas, conforme detalhado pelo Relatório Fiscal), quando de sua Impugnação, apresentaram amostragem contendo 10 (dez) conjuntos de documentos referentes a, também, 10 (dez) das DIs elencadas, de forma a demonstrar que a acusação fiscal foi equivocada, e que os pretensos adiantamentos de recursos, na verdade, são pagamentos relativos a vendas anteriores de mercadorias, vendas essas realizadas no mercado interno, e relativas a produtos originários de DIs pretéritas;

9.1.2) - Por esse motivo requereram a realização de perícia técnica, para que os documentos relacionados à totalidade das DIs arroladas e relativas aos anos de 2012 e 2013, bem como os demais elementos conexos e respectivas contabilidades, viessem a ser analisados de maneira mais técnica, de forma a

comprovar que os valores tidos como adiantamento de recursos, na verdade se reportam a pagamentos de importações anteriores, mercadorias essas revendidas no mercado internº em outras datas;

(...)

9.4.3) - E cada um desses “dossiês” é composto – todos em cópia, por evidente - pela DI, contrato de câmbio, notas fiscais de entrada e saída, comprovante de pagamento efetuado pelo adquirente nº mercado interno até, por fim, o crédito respectivo na conta bancária da sociedade CHEMBRO, de forma a contradizer, de maneira cabal, as acusações que lhes foram formuladas e mantidas pela recorrida decisão;

9.4.3.1) - Dessa forma, objetivando a comprovação da totalidade das DIs elencadas, até por se reportarem a algumas centenas, requereram, as Recorrentes, a realização da perícia técnica, disponibilizando os demais “dossiês”, necessários a tal atividade, na sede de uma das sociedades Recorrentes;

(...)

9.7.2) - E as alegações formuladas pela mencionada defesa, ficariam cabalmente constatadas, houvessem sido acatados os argumentos/elementos apresentados no decorrer da ação fiscal ou, quando feito pela Impugnação apresentada, a ilustre Sra. Relatora atestasse, ao menos, um dos “dossiês”, de maneira a se convencer, portanto, quanto ao deferimento da realização do exame pericial junto às demais DIs;

Sobre os dez dossiês apresentados pelas Recorrentes, por serem uma amostragem, elas abarcam menos de 10% das DI autuadas. Foram autuadas 547 DI, enquanto os dossiês tratam de apenas 45 DI. Assim, não há como se provar algo com base em apenas 8,2% dessas DI, pois tal análise deve ser efetuada sobre o conjunto das operações de importação, como fez a Fiscalização.

A Fiscalização demonstrou, para todas as DI objeto deste processo, que os aportes financeiros efetuados pela sociedade OSWALDO CRUZ à importadora CHEMBRO eram adiantamentos de recursos, para fechamento de câmbios de importações em andamento ou futuras.

Peço que os Conselheiros abram o presente processo, entre as fls. 102 e 131, e atentem para os valores e datas ali informados na planilha elaborada pela Fiscalização, para todas as 547 DI. Esta planilha, no meu entender, ao estabelecer a relação entre as DI, datas dos pagamentos dos câmbios, valores desses câmbios e valores aportados pela OSWALDO CRUZ nas datas ali informadas, comprova que os aportes financeiros efetuados pela OSWALDO CRUZ à importadora CHEMBRO eram adiantamentos de importações em andamento ou futuras.

Esta planilha foi elaborada com base na contabilidade das Recorrentes. Veja-se que entre as fls. 75 e 82 a Fiscalização apresenta dois exemplos de como chegou aos dados da planilha em análise. Tais exemplos atendem materialmente ao pleito das Recorrentes sobre a realização de perícia técnica contábil. Ou seja, se a Fiscalização foi capaz, com base em documentação contábil

que ela teve acesso apenas ao realizar o procedimento fiscal, de demonstrar que os aportes financeiros efetuados pela OSWALDO CRUZ à importadora CHEMBRO eram adiantamentos de importações em andamento ou futuras, com maior facilidade poderiam as Recorrentes combater os dados apontados pela Fiscalização.

Sobre esta questão da realização de perícia técnica contábil, em atendimento à Resolução Carf nº 3402-004.238, a Recorrente anexou a este feito processo judicial, com Acórdão a ela favorável, exarado pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região – TRF-4 nos autos do processo judicial nº 5004804-11.2014.4.04.7008/PR, cuja matéria de fundo analisada é semelhante ao presente processo. Em primeira instância, a Recorrente foi vencida, nos seguintes termos:

Constata-se, assim, que a prova pericial não infirmou a conclusão da fiscalização da Receita Federal, no sentido de que os recursos que ingressaram nas contas correntes bancárias da Autuada, oriundos, em sua imensa maioria, da pessoa jurídica OSWALDO CRUZ QUÍMICA INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, são em montante equivalente aos pagamentos realizados na mesma data, ou em dias anteriores ou subsequentes, não guardando relação direta com suas vendas, mas sim com as necessidades de honrar seus compromissos, principalmente relacionados a pagamentos de fornecedores no exterior (evento 39, anexo 2, p. 83).

A Recorrente obteve vitória em segunda instância, quando do julgamento da respectiva apelação, nos seguintes termos:

A prova pericial produzida comprovou a origem, a disponibilidade e o efetivo emprego dos recursos da própria CHEMBRO nas quatro operações de importação.

Ou seja, a perícia técnica contábil não ofereceu certeza absoluta, no processo judicial, de que os aportes financeiros efetuados pela sociedade OSWALDO CRUZ à importadora CHEMBRO não eram adiantamentos de recursos para fechamento de câmbios de importações em andamento ou futuras lá tratadas.

Além disso, importante comparar o presente processo com o judicial, nos seguintes aspectos:

- Número de Declarações de Importação – DI:
 - Este processo:
 - 547 DI, com importação de produtos químicos.
 - Processo judicial:
 - 4 DI, com importações de porcelanato.
- Períodos de registro das DI:
 - Este processo:
 - Janeiro de 2012 a dezembro de 2013 (24 meses).

- Processo judicial

- Fevereiro a abril de 2014 (3 meses, com contabilidade analisada de janeiro de 2013 a abril de 2014).

Ou seja, a amostragem gerada pelo processo judicial não ampara de maneira alguma o alegado pelas Recorrentes neste processo, não cabendo o argumento da possibilidade de utilização de prova emprestada. O número de declarações de importação analisadas aqui é cerca de 137 vezes maior do que aquele integrante do processo judicial e se referem a períodos diferentes, sendo 8 vezes maior neste processo do que no judicial.

Se as Recorrentes tinham tanta fé que a realização de tal diligência comprovaria o por elas alegado, já deveriam tê-la realizado, como o fizeram no processo judicial. Desde a impugnação, passaram-se mais de 9 (nove) anos. Ainda mais que, por duas vezes, a unidade de origem cumpriu as diligências demandadas pelo Carf, reafirmando os argumentos da Fiscalização original, mas não realizando as perícias técnicas contábeis constante das Resoluções Carf.

Entendo que tais fatos são razões suficientes para que as Recorrentes produzissem prova técnica contábil para defender os seus alegados direitos. Ressalte-se que as Recorrentes indicaram Perito Técnico Contábil já em suas impugnações, inclusive com propositura de quesitos. Tendo Perito e quesitos, penso que as Recorrentes já poderiam ter providenciado tal perícia desde as suas defesas em sede de impugnação. Maior motivação ainda, quando da negativa da DRJ.

Assim, tenho a convicção de que a Fiscalização demonstrou que os aportes financeiros efetuados pela sociedade OSWALDO CRUZ à importadora CHEMBRO eram adiantamentos de recursos para fechamento de câmbios de importações em andamento ou futuras dela, OSWALDO CRUZ. Ou seja, as operações de importações da CHEMBRO, objeto deste processo, foram realizadas com recursos financeiros da OSWALDO CRUZ.

Tal fato se subsume à norma compreendida no artigo 27 da Lei nº 10.637, de 2002:

Art. 27. A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

E aqui começam as minhas discordâncias com a Fiscalização e a DRJ, quando elas tomam a presunção estabelecida no artigo 27 da Lei nº 10.637, de 2002, como suficiente para comprovar a interposição fraudulenta da importadora CHEMBRO, ao ocultar a sociedade OSWALDO CRUZ como real adquirente das mercadorias importadas por ela, CHEMBRO.

A presunção legal estabelecida no artigo 27 da Lei nº 10.637 é clara ao delimitar o seu escopo: “para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001” (grifei):

Art. 77. O parágrafo único do art. 32 do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 32. É responsável pelo imposto:

Parágrafo único.

É responsável solidário:

I - o adquirente ou cessionário de mercadoria beneficiada com isenção ou redução do imposto;

II - o representante, no País, do transportador estrangeiro;

III - o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora." (NR)

Art. 78. O art. 95 do Decreto-Lei n.º 37, de 1966, passa a vigorar acrescido do inciso V, com a seguinte redação:

Art.95 - Respondem pela infração:

(...)

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

Art. 79. Equiparam-se a estabelecimento industrial os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, que adquirirem produtos de procedência estrangeira, importados por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

Art. 80. A Secretaria da Receita Federal poderá:

I - estabelecer requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora ou exportadora por conta e ordem de terceiro; e

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

Art. 81. Aplicam-se à pessoa jurídica adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora, as normas de incidência das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS sobre a receita bruta do importador.

A presunção legal estabelecida no artigo 27 da Lei nº 10.637 trata, em relação ao presumido real adquirente das mercadorias importadas, da sujeição passiva solidária quanto à responsabilidade do imposto de importação (entendo que de todos os tributos na importação), da responsabilidade por infrações em operações de importação, da equiparação a estabelecimento industrial, do estabelecimento de condições para atuação no comércio exterior e das normas de incidência das contribuições PIS/PASEP e COFINS.

Desta forma, diferentemente da presunção estabelecida no § 2º do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, a qual permite que se considere interposição fraudulenta a atuação de importador/facilitador que não comprovar a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos utilizados em suas operações de importação, a presunção estabelecida no artigo 27 da Lei nº 10.637 tem por objetivo principal atrair para o polo passivo da relação o real adquirente ocultado, para fins de responsabilização por tributos e penalidades incidentes/aplicadas nas operações das quais participou como ocultado.

Por exemplo, se a Fiscalização, por meio de outro procedimento fiscal, verifica erro de classificação fiscal nas DI objeto deste processo, além da CHEMBRO, como importadora, o lançamento fiscal teria como responsável solidário a sociedade OSWALDO CRUZ, presumida como real adquirente das mercadorias importadas, tornando-se, assim, a cobrança do crédito mais segura.

A Fiscalização concentrou a sua argumentação sobre interposição fraudulenta comprovada na presunção estabelecida no artigo 27 da Lei nº 10.637 que, pelo mostrado acima, não se presta, por si só, a este fim. Interposição fraudulenta comprovada necessita de provas robustas a demonstrar a intenção de fraudar, enganar a administração tributária.

Mesmo sendo a interposição fraudulenta um ilícito de conduta, esta estará provavelmente atrelada a ganhos ilícitos. Sobres estes ganhos ilícitos, a Fiscalização, *en passant*, cita a quebra da cadeia do IPI, sem demonstrar ou exemplificar quaisquer ganhos deste tipo. Já as Recorrentes se defendem ao argumentar que a OSWALDO CRUZ é estabelecimento industrial, recolhendo IPI na saída, quando a venda é tributada. Ou seja, não há que se falar em quebra da cadeia do IPI, sem prova de qualquer outra irregularidade, como a de preços, por exemplo, se todos envolvidos são sujeitos passivos do tributo. Da mesma forma em relação às contribuições.

A Fiscalização também argumenta que a sociedade OSWALDO CRUZ estaria sonegando ICMS por utilizar a CHEMBRO como importadora, pois esta teria os benefícios da redução daquele tributo por importar por Maceió. As Recorrentes argumentam que não é o caso, pois a OSWALDO CRUZ tem filial registrada naquela cidade. Poderia a OSWALDO CRUZ importar diretamente por aquele estabelecimento ou utilizá-lo como adquirente em importações por sua conta e ordem, obtendo o mesmo benefício (fl. 3065).

Também não há que se falar em falta de habilitação no Radar, pois a OSWALDO CRUZ também é habilitada a importar.

Sobre a capacidade financeira da CHEMBRO, os seus balanços para 2012 e 2013 apresentam um lucro líquido de R\$ 3.357.767,26 e R\$ 3.547.233,71, respectivamente. As Recorrentes afirmam que o lucro médio da CHEMBRO é de 2%, chegando a 5% nos anos de 2012 e 2013, nas operações com a OSWALDO CRUZ (fl. 3050). Acusam, como empréstimos para financiar importações (FINIMP) as quantias de R\$ 32.146.189,69 e R\$ 35.201.331,33, para 2012 e 2013 (fl. 3067). Desta forma, a importadora CHEMBRO demonstrou que tinha capacidade financeira para

atuar no comércio exterior. Também não identifiquei, pelo constante nos autos, confusão patrimonial entre CHEMBRO e OSWALDO CRUZ.

Como se trata de acusação de interposição fraudulenta comprovada, cabe à Fiscalização o ônus probatório da suposta conduta fraudulenta das Recorrentes. Tal ônus não foi cumprido pela Fiscalização. Entendo que uma linha probatória robusta a comprovar a simulação ou a fraude, por exemplo, seria a demonstração de quem efetivamente negociou as mercadorias no exterior. Este ponto, para mim essencial para a comprovação de uma ocultação fraudulenta, não foi explorado pela Fiscalização. Comprovado que quem negociou com os fornecedores estrangeiros foi a OSWALDO CRUZ, toda a documentação de instrução dos despachos seria, no mínimo, ideologicamente falsa, pois a propriedade das mercadorias seria da OSWALDO CRUZ. Se quem negociou foi a CHEMBRO, por encomenda da OSWALDO CRUZ, ter-se-ia DI com informação essencial faltante, mas não capaz de sustentar uma conduta fraudulenta.

Assim, entendo que a Fiscalização não trouxe aos autos provas robustas de que a interposição levada a efeito pela CHEMBRO, ocultando a OSWALDO CRUZ, foi realizada mediante fraude. Os indícios levantados por ela, Fiscalização, como notas fiscais de entrada e de saída sequenciais, mercadorias com mesmos códigos, identificação e quantidades, todas vendas para a OSWALDO CRUZ, apenas confirmam que o real adquirente ou encomendante das mercadorias importadas pela CHEMBRO foi a OSWALDO CRUZ.

Ninguém fraudula por fraudar. Na prática, sempre há um mais objetivos a se atingir mediante este tipo de conduta. Por todo Relatório Fiscal, não se identificam condutas fraudulentas por parte da CHEMBRO e da OSWALDO CRUZ. Quando falo em condutas fraudulentas, refiro-me a condutas objetivando resultados ilícitos. Não vislumbrei por todo Relatório Fiscal quais seriam estes resultados ilícitos. Por outro lado, entendo que as Recorrentes demonstraram que os supostos ganhos, como quebra da cadeia do IPI, sonegação de ICMS, ou mesmo de qualquer outra vantagem tributária ou não-tributária, não ocorreram e nem teriam por que ocorrerem.

Com certeza CHEMBRO e OSWALDO CRUZ agiram em desacordo com as regras que regiam a sujeição passiva declarada em suas importações. Disso não há dúvida. Tanto foi assim que, apesar de as Recorrentes afirmarem que a CHEMBRO passou a realizar importações por conta e ordem ou por encomenda da OSWALDO CRUZ depois da primeira autuação em Paranaguá, quando alegam que foram ameaçadas, tenho a forte convicção de que assim passaram a proceder porque entenderam que estavam erradas.

Ao fim e ao cabo, por entender que a Fiscalização comprovou que as operações de importação realizadas pela CHEMBRO ocorreram com utilização de recursos da OSWALDO CRUZ, fato este previsto no artigo 27 da Lei nº 10.637, de 2002, como presunção de importação da CHEMBRO por conta e ordem da OSWALDO CRUZ, **mas** que não comprovou que tal conduta foi realizada por meio de fraude ou simulação, voto por cancelar o auto de infração, pois os fatos

narrados no Relatório Fiscal, aliados ao conjunto probatório apresentado, não se subsomem ao estabelecido no inciso V do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976.

CONCLUSÃO

Voto por conhecer dos Recursos Voluntários, para rejeitar as preliminares de prescrição intercorrente e de nulidade do Acórdão recorrido e, no mérito, dar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

Assinado Digitalmente

ANSELMO MESSIAS FERRAZ ALVES