



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10074.000143/2010-91
ACÓRDÃO	3003-002.638 – 3ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	8 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LEOPOLDO JOSÉ CABRAL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2005

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA.

Não há ofensa à garantia constitucional do contraditório e da ampla defesa quando todos os fatos estão descritos e juridicamente embasados, possibilitando à contribuinte contestar todas as razões de fato e de direito elencadas no auto de infração.

IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

Importador que promove a entrada da mercadoria no país responde solidariamente com o adquirente, nos termos do art. 35 do CTN e dos arts. 31 e 32 do Decreto-Lei nº 37/66.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Alexandre Freitas Costa – Relator

Assinado Digitalmente

Régis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Vinicius Guimaraes, Regis Xavier Holanda (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário contra acórdão proferido pela 17ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento em São Paulo que julgou improcedente a impugnação do sujeito passivo.

O Acórdão n.º 16-82.908 (fls. 113/129) apresenta a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

DESCUMPRIMENTO DAS NORMAS RELATIVAS À IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. MULTA SUBSTITUTIVA.

Restando comprovada a interposição fraudulenta, incontroverso o entendimento da fiscalização de ocorrência da infração prevista pelos arts. 673, 675, inciso IV, 689 e §1º do Decreto nº 6.759/09 e arts. 73, §§ 1º e 2º e 77 da Lei nº 10.833/03, considerada dano ao Erário, punida com a multa correspondente ao respectivo valor aduaneiro, caso elas não sejam localizadas ou tenham sido consumidas.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Por bem resumir os fatos, sirvo-me do Relatório do Acórdão *a quo*:

Trata o presente processo de aplicação de multa no valor aduaneiro da mercadoria decorrente de pena de perdimento no valor total de R\$ 268.498,92 (fl.04). Fundamento Legal (fl.05): Arts. 602, 604, inciso IV, 618 e 510 do Decreto nº 4.543/02 e arts. 73, 5º 1º e 2º e 77 da Lei no 10.833/03.

Segundo a Fiscalização, a presente ação fiscal decorreu de procedimento fiscal anteriormente executado na empresa IMB INTERN MARKET BUSIN REPRES IMPORT E EXPORT LTDA, CNPJ 00.088.782/0001-62, doravante denominada IMB, no qual ficou comprovado, por meio de provas documentais, que a IMB efetuou operações de importação por conta e ordem de terceiros sem o atendimento dos

requisitos previstos na IN/SRF nº 225/02, que regula as importações por conta e ordem de terceiros, com o fim de ocultar os reais adquirentes de tais operações.

O objeto desta ação fiscal foi a recuperação do crédito tributário e apreensão de mercadorias, decorrente de importação irregular registrada pela IMB, por conta e ordem da empresa SAPORE ALIMENTOS LTDA., CNPJ 02.391.544/0001-57, sem o cumprimento dos requisitos necessários à efetivação regular de importações por conta e ordem de terceiros, tendo ficado configurada, portanto, a ocultação do real comprador nas importações registradas sob os es 05/0248075-5, de 10/03/05, e 05/0287943-7, de 21/03/05.

Além da situação de inexistência de fato, a IMB também foi caracterizada, por presunção legal, como empresa interposta fraudulentamente no comércio exterior, pelo cometimento de irregularidades nas operações de comércio exterior, em que não comprovou a origem lícita dos recursos utilizados.

Intimado da exação em tela em 14/01/2010 (fl.04), o autuado (LEOPOLDO JOSE CABRAL) apresentou impugnação de fls.65 e ss em 18/02/2010, alegando, em síntese, que a multa não é cabível em razão de:

- Incumbe ao autor o ônus da prova quanto ao fato constitutivo de seu direito, e portanto, tratando-se o Fisco ser o autor da alegação o qual consta no presente auto de infração, cabe a ele a comprovação do que está afirmando;
- DESCABIDA qualquer imputação de infração ao contribuinte, não podendo o ilícito se configurar diante da inexistência de provas, e sob argumento da falta de apresentação das declarações de importação, pois NÃO cabe ao impugnante demonstrar que aquelas duas referidas importações não se tratavam de importação por conta e ordem em nome da SAPORE, e sim incube ao Fisco provar (o que não ocorreu) a finalidade da empresa impugnante em ocultar o verdadeiro importador;
- Os valores utilizados para presumir que a IBM estava fazendo importação por conta e ordem em nome da SAPORE são as análises de valores repassados as empresas, mas que sequer confere com o montante total das notas, já que "o valor remanescente não foi comprovado";
- Os pagamentos apontados no A.I. são de datas posteriores além dos valores são expressamente incoerentes o que vem sendo criada na autuação uma verdadeira ficção para justificar a diferença de valores;
- Tem-se que no Processo Administrativo Fiscal a existência de apenas indícios ou presunções (como no presente caso em que tratam-se apenas de presunções, conforme própria conclusão do Auditor) não podem vir a caracterizar a infração imputada;
- E segundo as disposições do Código Tributários nacionais, em seus arts. 111 e 112, havendo dúvida, deverá ser levado em consideração em favor

do contribuinte, o qual configura um princípio constitucional in dúbio pro reo que deve ser recepcionado no Processo Administrativo Tributário como in dúbio pro contribuinte;

- Requer-se, alternativamente, a alteração da multa imposta para o total máximo previsto na quota de responsabilidade do ex -sócio LEOPOLDO JOÃO CABRAL, que conforme a cláusula 5ª do Contrato Social, se restringe a R\$19.800,00 (dezenove mil e oitocentos reais), referente a 99% (noventa e nove por cento) das quotas, qual seja, 19.800 (dezenove mil e oitocentos) quotas, em respeito ao princípio da proporcionalidade das sanções tributárias.

A Recorrente apresentou Recurso Voluntário (fls. 135/153) reiterando os argumentos apresentados na Manifestação de Inconformidade, arguindo:

- nulidade da decisão por cerceamento do direito de defesa;
- ausência dos requisitos necessários para a presunção de importação fraudulenta por conta e ordem de terceiros;
- inadequação dos parâmetros utilizados pela fiscalização;
- natureza confiscatória da multa aplicada; e
- ilegalidade da multa aplicada.

Ao final requer seja dado provimento ao recurso e cancelado o auto de infração. Pugna pela produção de prova pericial para revisar a base de cálculo da multa aplicada.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Alexandre Freitas Costa**, Relator

I - TEMPESTIVIDADE

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento.

II – PRELIMINAR

Da nulidade por cerceamento do direito de defesa

Alega a recorrente ser nulo o auto de infração por falta de correlação lógica e clara entre a fundamentação legal e a descrição circunstanciada dos fatos que justificaram a exigência do crédito.

Sustenta que o auto de infração citou artigos que não seriam referentes ao caso em exame, impedindo o pleno exercício da ampla defesa.

No que se refere à alegação de nulidade do Auto de Infração, não se vislumbra qualquer vício, tampouco cerceamento do direito de defesa, uma vez o ter exposto de maneira adequada e suficiente suas razões e fundamentos.

O termo de constatação anexo ao auto de infração, de forma expressa, indica os fatos apurados e as irregularidades constatadas (fls. 11/15), bem como os fundamentos legais da autuação (fls. 15/16), havendo nítida correlação lógica entre eles.

Assim, não há qualquer vício de motivação, tampouco cerceamento do direito de defesa, uma vez que o Despacho Decisório expôs de maneira adequada e suficiente as razões que levaram ao indeferimento do pedido pelo fisco.

Com estes fundamentos, rejeito a preliminar suscitada.

III – DO MÉRITO

a) Da interposição fraudulenta

No mérito, afirma que a SAPORE sempre agiu dentro dos ditames da lei, e que as importações foram realizadas respeitando os limites da legislação vigente, e que o fato de ter realizado negócios com a IMB não comprova o uso de meios irregulares para ocultar sua figura.

Entende ser necessária a comprovação de conduta dolosa, fraude ou simulação na ocultação do sujeito passivo para tipificar a interposição fraudulenta.

Afirma que seu comportamento não estava viciado pelo dolo de fraudar a fiscalização, mas sim impregnado pela boa-fé.

Defende que a lei permite a aplicação da penalidade se houver não-comprovação da origem, da disponibilidade e da transferência dos recursos na hipótese de interposição presumida, sendo necessária a prova dos fatos indiciários para a comprovação da interposição fraudulenta, o que não teria ocorrido, visto que a IMB teria comprovado o emprego de recursos próprios nas transações.

Não merecem prosperar os argumentos de ausência de comprovação da fraude perpetrada e de utilização de prova emprestada.

A decisão recorrida entendeu ter sido *“comprovado que as importações da IMB (importadora e interposta pessoa), em nome próprio destinavam-se, na verdade, à empresa SAPORE (real beneficiária das importações) ocultando-se o verdadeiro adquirente”*.

No tocante ao papel da empresa IMB INTERN MARKET BUSIN REPRES IMPORT E EXPORT LTDA, desatacou ter a fiscalização efetuado “minucioso levantamento de dados constatando que a contribuinte não detinha disponibilidade financeira para arcar com as importações ora analisadas”.

Entendeu ser evidente a incapacidade da IMB *“de arcar com as operações de comércio exterior, pois desprovida de estrutura física, cujo capital social era incompatível com os valores movimentados nas operações de importação com uso de conta-corrente bancária de titularidade diversa sem comprovação da origem dos recursos gastos nas transações investigadas nestes autos”*.

A interposição fraudulenta de terceiros, na modalidade presumida, decorre da verificação de um conjunto consistente de indícios que, mediante presunção relativa de verossimilhança, conduzem à sua configuração, notadamente diante da ausência de comprovação quanto à origem, disponibilidade e efetiva entrega dos recursos empregados nas operações de comércio exterior. Nessa hipótese, aplica-se a inversão do ônus da prova — ou, mais

precisamente, a distribuição dinâmica do encargo probatório — prevista no artigo 373, inciso II, do Código de Processo Civil de 2015, incumbindo ao sujeito passivo demonstrar fato extintivo, modificativo ou impeditivo da acusação. Essa modalidade encontra amparo no artigo 23, inciso V, § 2º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

No caso em exame, restou comprovada a presunção relativa de verossimilhança, evidenciada pela intenção deliberada de dissimular e ocultar da fiscalização aduaneira a realidade subjacente às operações de importação que deram origem à autuação.

A autuação — confirmada em primeira instância — demonstra o esforço da fiscalização em compor um conjunto probatório robusto e coerente, suficiente para caracterizar a interposição fraudulenta presumida. O Auto de Infração foi lavrado com fundamento no artigo 23, inciso V, §1º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, dispositivo que autoriza a aplicação de multa correspondente a 100% do valor aduaneiro da mercadoria quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida.

À época dos fatos a Medida Provisória nº 2-158-35, de 24/08/2001 atribuiu à Secretaria da Receita Federal competência para estabelecer requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora por conta e ordem de terceiro.

Esta competência foi exercida pela Instrução Normativa SRF nº 225, de 18 de outubro de 2002, estabelecendo os requisitos e condições específicos para a realização da importação por conta e ordem encontrava-se disciplinada.

Ressalta-se, em especial, o teor do parágrafo único do artigo 1º do referido diploma normativo:

Art. 1º O controle aduaneiro relativo à atuação de pessoa jurídica importadora que opere por conta e ordem de terceiros será exercido conforme o estabelecido nesta Instrução Normativa.

Parágrafo único. Entende-se por importador por conta e ordem de terceiro a pessoa jurídica que promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria adquirida por outra, em razão de contrato previamente firmado, que poderá compreender, ainda, a prestação de outros serviços relacionados com a transação comercial, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial.

Ao estruturar a operação de forma a ocultar o real importador/adquirente das mercadorias, configurou-se a infração descrita como “ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou do responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros”, punível com a pena de perdimento das mercadorias (art. 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, com redação dada pela Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002).

Ressalte-se que a infração que resulta em dano ao erário pela prática de interposição fraudulenta está sujeita à pena de perdimento, conforme as disposições do art. 23, V, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

À luz do conjunto normativo e probatório constante dos autos, verifica-se que a operação não se configurou como importação própria, mas sim como importação por encomenda, o que legitima a autuação fiscal e a aplicação da penalidade prevista no art. 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

Assim, voto por negar provimento ao recurso voluntário quanto a esta matéria.

b) Multa aplicada

Alega a recorrente que o Decreto nº 6.759/2009, em seu artigo 689, §1º (que prevê a multa equivalente ao valor aduaneiro, ou 100%), não está em consonância com o Artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, que reduziu expressamente a multa para a pessoa jurídica que cede seu nome (em caso de acobertamento) para 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada.

A decisão recorrida não está a merecer reparos, uma vez ter seguido o rumo correto. Desta forma, com fulcro nos termos do § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e do art. 2º, § 3º do Decreto nº 9.830, de 10 de junho de 2019 e do § 12 do art. 114 do RICARF, sirvo-me de sua *ratio decidendi* como se minha fosse para fundamentar esta decisão:

Com base no previsto no Art. 73 da Lei 10.833/03, verificada a impossibilidade de apreensão da mercadoria sujeita à pena de perdimento, em face do seu consumo, a autoridade administrativa competente deve determinar a extinção do processo administrativo de aplicação da pena de perdimento às mercadorias e instaurar um

novo processo para aplicação da multa prevista no art. 23, § 3º, do Decreto-lei 1.455/76, isto é, multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias que eram passíveis de perdimento por infração considerada dano ao erário (multa de 100% sobre o Valor Aduaneiro), regulamentada pelo Art. 689, § 1.º, do Decreto 6.759/09.

Lei 10.833/03

“Art. 73. Verificada a impossibilidade de apreensão da mercadoria sujeita a pena de perdimento, em razão de sua não-localização ou consumo, extinguir-se-á o processo administrativo instaurado para apuração da infração capitulada como dano ao Erário.

§ 1º Na hipótese prevista no caput, será instaurado processo administrativo para aplicação da multa prevista no § 3º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

§ 2º A multa a que se refere o § 1º será exigida mediante lançamento de ofício, que será processado e julgado nos termos da legislação que rege a determinação e exigência dos demais créditos tributários da União.”

DL 1.455/76

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

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

§ 2º (.....);

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010)” “Art.689. Aplica-se a pena de perdimento da mercadoria nas seguintes hipóteses, por configurarem dano ao Erário (Decreto-Lei n o 37, de 1966, art. 105; e Decreto-Lei n o 1.455, de 1976, art. 23, caput e §1 o , este com a redação dada pela Lei n o 10.637, de 2002, art. 59):

I -;

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 1972 (Decreto-Lei nº1.455, de 1976, art. 23, § 3º, com a redação dada pela Lei nº12.350, de 2010, art. 41). (Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 16 de maio de 2013)”

Como se vê, na legislação aduaneira há previsão legal para conversão da pena de perdimento de mercadorias em multa de valor equivalente ao seu valor aduaneiro, quando houver impossibilidade de apreensão das mesmas, quer seja em função da sua não localização, quer seja pelo seu consumo. O lançamento objeto do presente processo fez-se em decorrência da impossibilidade prática de se concretizar o perdimento das mercadorias.

A penalidade de perdimento de mercadorias está prevista no art.675 do RA, especialmente no inciso II:

"Art. 675. As infrações estão sujeitas às seguintes penalidades, aplicáveis separada ou cumulativamente (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 96; Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, arts. 23, § 1º, com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, art. 59, e 24; Lei nº 9.069, de 1995, art. 65, § 3º; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 76):

II - perdimento da mercadoria;"

A autoridade competente para aplicação da referida penalidade é o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil.

"Art. 676. A aplicação das penalidades a que se refere o art. 675 será proposta por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil. (Redação dada pelo Decreto nº 7.213, de 2010)."

Dispõe o Art. 23, inciso IV, do Decreto-lei nº 1.455/76, que se consideram dano ao erário, entre outras, as infrações relativas às mercadorias enquadradas nas hipóteses previstas nos incisos I a XIX do Art. 105, do Decreto-lei 37/66. Por sua vez, o § 1º deste mesmo art. 23, com a redação dada pela Lei 10.637/02, estabelece que o dano ao erário, assim caracterizado por força da lei, decorrente das infrações previstas no caput do artigo, será punido com a pena de perdimento das mercadorias.

Conforme consta dos autos, e bem especificado no relatório precedente a este voto, a infração cometida, passível da pena de perdimento, e neste processo convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias foi a interposição fraudulenta com a não informação do adquirente de fato das mercadorias importadas bem como da não comprovação da origem dos recursos para as operações de importações de mercadorias.

Ademais, quanto à aplicação de penalidades por infração à legislação tributária, esta independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, da natureza e da extensão dos efeitos do ato, conforme art.673 do Regulamento Aduaneiro:

“Art. 673. Constitui infração toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, que importe inobservância, por parte de pessoa física ou jurídica, de norma estabelecida ou disciplinada neste Decreto ou em ato administrativo de caráter normativo destinado a completá-lo (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 94, caput).

Parágrafo único. Salvo disposição expressa em contrário, a responsabilidade por infração independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, da natureza e da extensão dos efeitos do ato (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 94, § 2º). “

Portanto, o dispositivo legal citado constitui-se de regramento específico dando a prerrogativa à autoridade fiscal de desconsiderar atos ilícitos praticados em conformidade com a legislação tributária não necessitando de qualquer medida judicial para tal intento.

Pelos elementos de prova ora mencionados, fica caracterizada a infração às regras de comércio exterior devendo ser mantido o crédito tributário ora exigido nos autos.

Com estes fundamentos, nego provimento ao recurso voluntário na matéria.

IV – DISPOSITIVO

Ante o exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Alexandre Freitas Costa