



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10074.000660/2009-27
ACÓRDÃO	3003-002.677 – 3ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	6 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FELICITA COMERCIO DE MOTOCICLOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Importação - II

Data do fato gerador: 17/11/2006, 11/02/2007

IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE
CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO EM MULTA.

Quando a importação for materialmente destinada a terceiros, fato ocultado à fiscalização aduaneira, mediante a prestação de informação falsa na Declaração de Importação e a não comprovação dos recursos utilizados no pagamento de importações de bens é causa suficiente da presunção legal de interposição fraudulenta de terceiros, sujeitando o infrator ao perdimento dos bens e por multa equivalente.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer e negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Alexandre Freitas Costa – Relator

Assinado Digitalmente

Régis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Alexandre Freitas Costa, Vinícius Guimarães, Denise Madalena Green e Régis 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 07-41.587 (fls. 229/239) apresenta a seguinte ementa:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 17/11/2006, 01/02/2007

PROVAS NA INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA NA IMPORTAÇÃO.

Provas e indícios de interposição fraudulenta devem ser analisados em conjunto, não de forma isolada.

ADIANTAMENTOS DE RECURSOS À IMPORTADORA OSTENSIVA.

Nos termos do art.11 - §3º, da Lei nº 11.281/06, c/c art.27, da Lei nº 10.637/02, os adiantamentos de recursos à importadora classificariam a operação como "por conta e ordem de terceiro", sendo que tais normas não demandam que os valores em questão sejam suficientes para cobrir todas as obrigações decorrentes da operação. Todavia, esse tipo de prova deve ser combinada com a insuficiência financeira do importador ostensivo, isto é, deve-se demonstrar que este não teria condições de efetivar a importação sem tais recursos.

OCULTAÇÃO DE SUJEITOS NO COMÉRCIO EXTERIOR. INDIFERENÇA QUANTO À CONDUTA PRATICADA.

Se houve atingimento do resultado pretendido, ocultar "o sujeito passivo, o real vendedor, comprador ou o responsável pela operação", através de uma das condutas previstas em lei, não haveria qualquer prejuízo ao contraditório e à ampla defesa se, equivocadamente, apontou-se a fraude ou a simulação (lato sensu), mas o conjunto probatório leva ao entendimento da ocorrência de "interposição fraudulenta", mesmo que a "presumida" (art.23 - §2º, do Decreto-Lei nº 1.455/76), desde que a íntegra dos autos tenha sido levada ao conhecimento do interessado. Este, tomando conhecimento da "acusação fiscal", terá oportunidade para contestar o resultado "ocultação", na medida que entender cabível. Tal raciocínio não resta prejudicado se houve equívoco na classificação do tipo de importação indireta: mencionou-se que seria o caso de

importação "por encomenda", mas as provas sinalizam uma importação "por conta e ordem". Sendo atingido o resultado "ocultação do real interessado", há concretização da infração prevista no art.23 - V, do Decreto-Lei nº 1.455/76.

BOA-FÉ DA IMPUGNANTE.

A alegação de boa-fé da impugnante deve ser afastada, se os dispositivos legais aplicáveis ao caso concreto não sinalizam a exceção apontada na parte inicial do art.136, do CTN (art.94 - §2º, do Decreto-Lei nº 37/66).

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

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

Trata-se de auto de infração (fls.03 a 08), protocolado em 22/05/2009, na IRF - RJO, notificado ao interessado em 21/05/2009 (fls.05 e 08), para constituição da multa substitutiva ao perdimento, em decorrência de ocultação do real interessado na operação de importação, no valor total igual a R\$ 205.110,90, com fundamento no art.23 - V e §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/76.

Segundo relato da fiscalização (fls.09 a 23), o procedimento tinha por objetivo apreender as mercadorias, ou aplicar a multa correspondente, importadas irregularmente pela (importadora ostensiva) BAUEN PVG INDÚSTRIA E COM. DE MOTOCICLETAS LTDA., haja vista que não foi indicado o real adquirente (FELICITA COMERCIO DE MOTOCICLOS LTDA) de parte das mercadorias constantes das DI nº 06/1395126-8 (de 17/11/2006, desembaraçada em 22/11/2006) e 07/0143128-2 (de 01/02/2007, desembaraçada em 05/02/2007).

Foram colhidas as seguintes provas:

- 1) A pessoa responsável pela real adquirente (autuada no presente processo) apresentou documentos que demonstravam que todos os bens já tinham sido objeto de comercialização (fls.45 a 49;
- 2) Documentos e planilhas sinalizavam os pagamentos feitos pela real adquirente em favor da importadora ostensiva. A real adquirente adiantou R\$ 153.000,00 e R\$ 109.962,92 para a importadora ostensiva, por conta do futuro fornecimento das mercadorias importadas (fls.56 a 88). Sem tais recursos, a importadora ostensiva não teria condições de realizar tais operações. Planilha de adiantamentos à fls.24;
- 3) O CNPJ da importadora ostensiva encontrava-se suspenso;
- 4) Incompatibilidade das instalações físicas da importadora ostensiva, que se localizava numa sala comercial, sem condições das mercadorias serem lá armazenadas;

5) As NF-S (fls.92 a 110) indicavam a remessa das mercadorias diretamente da sala comercial da importadora ostensiva, cuja expedição se deu logo após o desembarço aduaneiro;

6) Não foi identificado eventual local de armazenamento das mercadorias, após o desembarço aduaneiro;

7) A importadora ostensiva emitiu NF-S, em 22/11/2006 (mesma data de desembarço da DI nº 06/1395126-8), para acobertar a saída de 25 motocicletas para a real adquirente, tendo sido concluído, pela autoridade fiscal, que tais bens saíram diretamente das instalações do Porto do Rio de Janeiro/RJ. A real adquirente informou que desconhecia a emissão dessa NF;

8) Pessoa física (JOSÉ CELITO DE SOUZA), que não mais integrava o quadro societário da importadora ostensiva, conduziu as negociações comerciais com a real adquirente, conforme informações prestadas pelo representante da real adquirente;

9) A fiscalização interpretou, a partir dessas características, que seria o caso de uma importação "por encomenda", embora ao arpejo da legislação de regência (IN SRF 634/2006; art.11, da Lei nº 11.281/06);

Em 19/06/2009, a interessada apresentou sua impugnação (fls.118 a 128), firmada por seus advogados, tendo alegado, em síntese:

a) que não havia interesse em ludibriar os controles aduaneiros;

b) que não seria o caso de interposição fraudulenta o fato de se indicar na NF-S que o local de armazenamento seria o próprio escritório da importadora;

c) que o Sr. JOSÉ CELITO DE SOUZA como tinha longa experiência na importação de veículos, antiga amizade e relação comercial com a impugnante, às vezes, auxiliava a impugnante "nos procedimentos de desembarço das mercadorias por ela importadas" (fls.124, primeiro parágrafo);

d) que foi lícita a antecipação de recursos à importadora, mas tais valores não tinham "como escopo a efetivação de importação alguma. As transferências tiveram por fim prover o fluxo de caixa da empresa, que buscava suprir a carência de recursos com os quais pudesse atender a despesas de ordem administrativa, como o pagamento de empregados ou de tributos ou, ainda, o atendimento de despesas operacionais com as importações efetuadas." (fls.124, penúltimo parágrafo). Ainda se afirmou:

"Jamais se pensou em adiantamento de recursos com o fim de custear as importações da impugnante, o que se comprova pela análise do quadro em anexo, no qual se revela que nenhum dos valores transferidos pela impugnante à Bauen corresponde ao valor pago pela importadora pela compra das motonetas importadas.

A antecipação, na verdade, teve apenas o mérito de manter a saúde empresarial da Bauen. Como se sabe/no "mundo dos negócios" a margem

de lucro é estreita, expondo i) empresário a riscos de inadimplência e quebra, razão pela qual a ajuda financeira sob a forma de "adiantamentos", como afirma o r. Auditor-Fiscal.

Com efeito, a Felicitá socorreu a Bauen em momentos de necessidade e dificuldade, livrando-a, assim, de pesados encargos financeiros que seriam suportados caso a importadora tivesse que recorrer a empréstimos bancários. Não há, absolutamente, prova, ou mesmo indícios, de que esses recursos se refiram ao pagamento de importações efetuadas pela importadora Bauen. Nenhum dos valores, como se disse, e se deve frisar, equivale ao valor de uma sequer das operações de importação efetuadas pela Bauen." (fls.124/125)

Nos pedidos formulados, demandou pela declaração de nulidade do auto de infração.

A Recorrente apresentou Recurso Voluntário (fls. 250/260) reiterando os argumentos apresentados na Manifestação de Inconformidade, contestando a decisão objurgada alegando falta de provas de má-fé e a inexistência de dolo. Sustenta que os repasses financeiros foram apenas auxílios de caixa e que a Receita Federal não demonstrou prejuízo efetivo ao erário ou conduta ilícita típica.

Ao final requer seja dado provimento ao recurso e anulado o crédito tributário.

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 – DO MÉRITO

No mérito, a recorrente alega que a autuação se baseia em "suposições" e "meros indícios de irregularidades", e não em provas concretas.

Afirma que o relator da DRJ *"não demonstrou a equivalência de valores entre os 'adiantamentos' feitos e os custos da importação efetuada"*.

Argumenta que a caracterização de fraude exige a prova da prática dolosa, ou seja, a intenção clara de produzir um resultado ilícito.

Invoca o princípio do *in dubio pro reo*, sustentando que *"toda presunção deve ter um fundamento de verossimilhança"* e que a administração pública não pode se basear em presunções quando a importação *"se revestiu da maior lisura e clareza"*.

Sustenta que as pessoas envolvidas na operação foram *"perfeitamente identificadas"* e os tributos *"integralmente pagos"*, não havendo, portanto, ocultação real ou danos ao Erário.

Entende ser *"inusitada"* e *"equivocada"* a aplicação do art. 136 do CTN, pois a acusação de fraude não prescinde da prova de culpa.

A decisão recorrida manteve a exigência fiscal fundamentando-se na ocorrência de interposição fraudulenta com a ocultação do real adquirente em operações de importação.

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.

O relatório fiscal destaca, às fls. 18/19 dos autos, ter real adquirente adiantado valores significativos para a importadora ostensiva custear as operações, permitindo-se a presunção de realização de operação de importação “por conta e ordem” do adquirente, nos termos das Leis nº 11.281/06 e nº 10.637/02, a utilização de recursos de terceiros presume a operação como “por conta e ordem” do adquirente.

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, §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, dispositivo que autoriza a aplicação de 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.

Destaque-se que em nenhum momento, seja na impugnação, seja no recurso voluntário, a recorrente trouxe elementos suficientes a desconstituir as conclusões da fiscalização quanto aos adiantamentos BAUEN PVG INDÚSTRIA E COM. DE MOTOCICLETAS LTDA, para que esta (importadora), juntamente com a adquirente de fato (recorrente), pudesse ocultar a importação por conta e ordem de terceiros, comprovando-se a interposição fraudulenta de acordo com o previsto na legislação ora citada.

Restou demonstrado nos autos que a importadora ostensiva não possuía lastro financeiro suficiente para realizar as importações sem os referidos adiantamentos, bem como que operava em uma sala comercial sem condições de armazenar as mercadorias, as quais eram remetidas diretamente do porto ou da sede administrativa para a adquirente logo após o desembaraço.

Frise-se terem as negociações comerciais sido conduzidas por pessoa física que nem sequer integrava mais o quadro societário da importadora ostensiva.

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” (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) punível com a pena de perdimento das mercadorias ou a aplicação de 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.

Ressalte-se que a infração que resulta em dano ao erário pela prática de interposição fraudulenta está sujeita à pena de perdimento ou aplicação de multa equivalente ao seu valor, 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.

Com estes fundamentos voto por negar provimento ao recurso voluntário.

IV – DISPOSITIVO

Ante o exposto, voto no sentido de conhecer e negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Alexandre Freitas Costa