



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10280.722329/2014-93</b>
<b>RESOLUÇÃO</b>	3402-004.341 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	26 de fevereiro de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	RODRIGUES VIEIRA LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência**

**RESOLUÇÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência para que a unidade de origem: **(i)** proceda à análise técnica detalhada dos esclarecimentos e documentos apresentados pela Recorrente, especialmente os extratos bancários trazidos aos autos quando da apresentação do Recurso Voluntário, confrontando-os com o levantamento fiscal anteriormente realizado, a fim de verificar, por operação autuada, a existência de encadeamento financeiro idôneo entre: **(a)** a origem dos recursos (inclusive contratos de Adiantamento sobre Contrato de Câmbio – ACC ou recursos próprios); **(b)** o efetivo crédito bancário; **(c)** o pagamento das notas fiscais de aquisição; **(d)** a correspondente exportação (DDE/RE e comprovantes de embarque); **(e)** a contratação e liquidação de câmbio; e **(f)** o ingresso definitivo da receita, podendo, se necessário, intimar a interessada para apresentação de informações complementares que permitam a conciliação e confirmação da origem, da disponibilidade e da transferência dos recursos utilizados nas operações objeto do Auto de Infração; **(ii)** elabore relatório conclusivo com a manifestação sobre a efetiva comprovação da origem, da disponibilidade e da transferência dos recursos necessários à prática das operações de comércio exterior; e **(iii)** proceda à intimação da Recorrente para, querendo, apresentar manifestação sobre o resultado da diligência no prazo de 30 (trinta) dias. Concluída a diligência, com ou sem manifestação da Recorrente, retornem os autos a este Colegiado para prosseguimento do julgamento.

*Assinado Digitalmente*

**Cynthia Elena de Campos** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente**

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Anselmo Messias Ferraz Alves, Mariel Orsi Gameiro, José de Assis Ferraz Neto, Laércio Cruz Uliana Junior (substituto integral), Cynthia Elena de Campos e Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente). Ausente a conselheira Alessandra Lessa dos Santos.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o **Acórdão nº 11-54.284**, proferido pela 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Recife/PE que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Impugnação e manteve em parte o lançamento de ofício.

O Acórdão recorrido foi proferido com a seguinte Ementa:

**Assunto: Normas de Administração Tributária**

Data do fato gerador: 23/09/2014

Ementa:

PRELIMINAR PROCESSUAL. PEDIDO DE DILAÇÃO DE PRAZO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. É incabível a alegação de cerceamento do direito de defesa por não prorrogação de prazo para atendimento de intimação quando o pedido de dilação de prazo é concedido, de forma expressa ou tácita.

PRELIMINAR PROCESSUAL. AUSÊNCIA DE PROVAS. PRESUNÇÃO LEGAL. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. A presunção legal de interposição fraudulenta de terceiros presente no § 2º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976 decorre da não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na operação de comércio exterior.

PRELIMINAR PROCESSUAL. INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. O julgador administrativo é incompetente para manifestar-se quanto à inconstitucionalidade ou ilegalidade de normas, por ser essa prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário.

PRELIMINAR PROCESSUAL. CIÊNCIA POR VIA POSTAL.

Considera-se feita a intimação por via postal na data do recebimento ou, se omitida, quinze dias após a data da expedição da intimação.

PRELIMINAR PROCESSUAL. PRAZO PARA APRESENTAÇÃO DE IMPUGNAÇÃO. A impugnação será apresentada ao órgão preparador nº prazo de 30 dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

PRELIMINAR DE MÉRITO. DANO AO ERÁRIO. INOCORRÊNCIA DE FALTA DE RECOLHIMENTO DE TRIBUTOS. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. O dano ao Erário tipificado pela interposição fraudulenta de terceiros depende

unicamente da não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na operação de comércio exterior.

PRELIMINAR DE MÉRITO. DANO AO ERÁRIO. PENA ALTERNATIVA AO PERDIMENTO. O dano ao Erário decorrente das infrações previstas no art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976 será punido com a pena de perdimento das mercadorias. Caso a mercadoria tiver sido consumida ou revendida ou não tiver sido localizada, multa equivalente ao valor aduaneiro da mesma substituirá a pena de perdimento.

MÉRITO. COMPROVAÇÃO DA ORIGEM, DISPONIBILIDADE E APLICAÇÃO DE RECURSOS NA IMPORTAÇÃO OU EXPORTAÇÃO. A comprovação, por quem demandado pela RFB, da origem lícita, da disponibilidade e da efetiva transferência, se for o caso, dos recursos necessários à prática das operações de comércio exterior deve ser feita através de métodos estabelecidos na legislação contábil, comercial e fiscal e das disposições da IN SRF nº 228/2002.

MÉRITO. INTERPRETAÇÃO DA LEI TRIBUTÁRIA MAIS FAVORÁVEL AO ACUSADO. Inexistindo dúvidas quanto à capitulação legal do fato; quanto à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; quanto à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; ou quanto à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação não há que se suscitar interpretação mais favorável da lei tributária ao acusado.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

**Por bem descrever os fatos, reproduzo o relatório da r. decisão de primeira instância:**

A empresa Okajima Agroindústria e Comércio Ltda, CNPJ nº 04.856.696/0001-03, ora Impugnante, já devidamente qualificada nos autos deste Processo, será doravante denominada simplesmente de "Okajima".

Contra a empresa Okajima foi lavrado o Auto de Infração (AI) nº 0217600/00141/14 (fls. 2 a 13) de conversão da pena de perdimento em multa, pela impossibilidade de sua apreensão. A multa aplicada foi no valor de R\$ 2.475.302,80.

Segundo os Auditores-Fiscais, originalmente, a empresa Okajima incidiu em hipótese de infração caracterizada como dano ao Erário, segundo dicção do inciso V e § 2º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.4551, de 7 de abril de 1972, incluído pelo art. 59 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

Conforme substância do § 1º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/19762, incluído pelo art. 59 da Lei nº 10.637/2002, a pena de perdimento das mercadorias será aplicada nas hipóteses previstas no caput daquele dispositivo legal.

Ainda no art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1972, desta vez em seu § 3º, com redação dada pelo art. 41 da Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010, a mesma impõe que quando as mercadorias objeto de pena de perdimento não tiverem sido localizadas, ou tiverem sido consumidas ou revendidas, as ditas infrações deverão ser punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro das mesmas.

São ainda indicados como fundamentação legal do AI o art. 6734, o inciso IV do art. 6755 e o inciso XXII e §§ 1º a 3º e 6º do art. 6896 do Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009, atual Regulamento Aduaneiro (RA), e os arts. 737 e 778 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

A seguir, transcrevo, de forma sucinta, os principais fatos e fundamentos jurídicos apresentados pelos Auditores-Fiscais como justificativa para o lançamento, na forma constante do AI e seus suplementos:

1. É informado que a empresa Okajima não comprovou a origem dos recursos utilizados para aquisição das mercadorias destinadas às exportações, tampouco o efetivo ingresso das receitas oriundas dessas exportações;
2. De igual forma, a empresa Okajima não apresentou livros fiscais ou extratos bancários, necessários à comprovação das operações relatadas no item 1;
3. As Autoridades Aduaneiras comunicam que as mercadorias destinadas às exportações foram adquiridas no mercado interno;
4. A empresa Okajima, através da sócia Sra. Rosely Kataoka Oyama, CPF nº 122.086.202-91, tomou ciência do Termo de Início de Procedimento Fiscal em 05/08/2014;
  - 4.1. A partir desta data teve início o prazo de dez dias concedido pela Fiscalização Aduaneira para que a empresa Okajima apresentasse documentos e outras informações com o intuito de se averiguar a regularidade de exportações realizadas em 2010, mais especificamente, a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos financeiros utilizados nas mesmas;
  - 4.2. É dado conhecimento que, em 18/08/2014, a empresa Okajima solicita dilação de prazo por mais 30 dias, alegando que os documentos solicitados estariam na posse de bancos, motivo pelo qual a empresa não poderia cumprir o prazo inicialmente concedido. Os Auditores-Fiscais concordam com o adiamento do prazo; e 4.3. Que em 12/09/2014, a empresa Okajima apresentou parte da documentação e informações solicitadas;
5. São apresentadas informações variadas sobre a empresa: data de constituição, CNAE declarado pela mesma, estimativa de exportação e quadro societário;
6. Com relação às operações de exportação de interesse, Declarações de Despacho de Exportação (DDE) nº 2100056356/1 e 2101116469/8, pontuou-se:
  - 6.1. Que, na aquisição da mercadoria no mercado interno referente à DDE nº 2101116469/8, valor de R\$ 890.058,75, nota fiscal nº 14.724, emitida da empresa Granol Indústria Comércio e Exportação SA, CNPJ base nº 50.290.329, em

13/10/2009, o dito valor não circulou pelas contas bancárias da empresa Okajima, conforme buscas efetuadas no sistema de Declarações de Informações sobre Movimentação Financeira (Dimof);

6.2. Que o valor das receitas das duas exportações também não circulou pelas contas correntes da empresa Okajima, conforme consulta ao sistema Dimof;

6.3. Que os valores das receitas das vendas ao exterior também não foram computados nas Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica exercícios 2010 e 2011;

6.4. Que nas poucas documentações e informações apresentadas (item 4.3) a empresa Okajima não apresentou nenhum documento que estivesse apto a comprovar a circulação das receitas pertinentes à aquisição das mercadorias no mercado interno ou ao recebimento das receitas auferidas pelas vendas;

6.5. Que, objeto de uma outra intimação, desta vez efetuada pela Superintendência da Receita Federal do Brasil na 2ª Região Fiscal, relacionada à DDE nº 2101116469/8, com o fito de comprovar a cobertura cambial da operação, a empresa Okajima respondeu, num primeiro momento, desconhecer a realização da própria operação de exportação; e 6.6. Que, segundo as respectivas notas fiscais de aquisição no mercado interno, os pagamentos se deram a vista;

7. O inciso XXII e os §§ 1º a 3º e 6º do art. 689 do atual RA são trazidos à luz para destacar a infração cometida pela empresa Okajima e suas consequências;

8. As Autoridades Aduaneiras aprofundam-se no conceito jurídico da interposição fraudulenta presumida, tal qual ditame do § 2º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, incluído pelo art. 59 da Lei nº 10.637/2002.

9. Também é conceituado o dano ao Erário, conforme caput do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976;

10. Passa-se ao perdimento, penalidade aplicável aos casos de dano ao Erário, preconizado no § 1º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, incluído pelo art. 50 da Lei nº 10.637/2002.

11. Trata-se das hipóteses de conversão do perdimento em multa, previstas no § 3º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, com redação dada pelo art. 41 da Lei nº 12.350/2010. É esclarecido que com a exportação para o exterior das mercadorias deve-se considerá-las irrecuperáveis e, portanto, sendo possível a conversão do perdimento em multa; e 12. Alerta-se também que será feita uma representação fiscal para inaptidão da empresa Okajima, bem como, uma representação para tributos internos.

Contraopondo-se ao relatado e alegado no procedimento fiscal em tela, as contrarrazões manifestadas pela Impugnante podem ser concentradas da seguinte forma:

1. A Impugnante afirma que a autuação da RFB teria se dado "em vista da alegada ocultação do verdadeiro exportador nas operações de exportação";

2. Informa-se que a Fiscalização Aduaneira não respondeu à solicitação de dilação de prazo feita pela Impugnante para apresentar os documentos e informações demandados;

2.1. Ainda a respeito da Intimação de 23/07/2014, a Impugnante assegura que, diante da falta de resposta, apresentou alguns documentos, em 11/08/2014, no intuito de "colaborar com a Receita Federal";

3. Argumenta-se que não teriam sido apresentadas provas da infração cometida e que isso, igualmente, teria violado o direito ao contraditório e à ampla defesa da Impugnante;

4. A Impugnante alega em sequência que os documentos entregues pela mesma aos Auditores-Fiscais não teriam sido devolvidos;

4.1. Que foi preciso solicitar cópias do presente Processo Administrativo para ter acesso aos mesmos; e 4.2. Que apenas em 10/10/2014 teria tido acesso aos documentos originais;

5. A Impugnante cita os Princípios do Contraditório e da Ampla Defesa, insculpidos no inciso LV do art. 5º da Carta Maior;

5.1. Possivelmente numa menção ao caput do art. 2º da Lei nº 9.784/99, de 29 de janeiro de 1999, é citado o Princípio da Razoabilidade para argumentar que o prazo de dez dias, inicialmente concedido pela Intimação de 23/07/2014, teria sido insuficiente;

5.2. Citam-se também que os incisos I e II do art. 4º da Instrução Normativa (IN) SRF nº 22810, de 21 de outubro de 2002, preconizam um prazo de 20 dias para prestação de tais informações;

5.3. A Impugnante repisa que a dilação de prazo não teria sido concedida, ao contrário do relatado no AI e que, até hoje, não obteve uma resposta da Fiscalização Aduaneira;

5.4. A Impugnante atribui à Fiscalização Aduaneira possível restrição de acesso que teria sofrido às acusações e provas produzidas no âmbito deste Processo Administrativo;

5.4.1. Contudo, é confirmado que em 08/10/2014 foram solicitadas e recebidas cópias dos documentos citados no item 5.4; e 5.4.2. Que apenas em 10/10/2014 teria tomado ciência do AI, com a devolução da documentação original;

5.5. Alerta-se que o art. 15 do Decreto nº 70.235/11, de 6 de março de 1972, determina um prazo de 30 dias para apresentar impugnação, contados a partir da intimação da exigência;

5.5.1. A Impugnante aduz que apesar de ter tomado ciência pela via postal em 02/10/2014, apenas teve, de fato, acesso aos documentos originais em 10/10/2014, e que esse fato teria reduzido seu prazo para preparar sua defesa adequadamente;

6. É aclamado que o AI, como espécie de ato administrativo, deve ser motivado, sob risco de obstar os preceitos constitucionais do Direito ao Contraditório e à Ampla Defesa;

6.1. O Impugnante arrazoa que o AI não estaria acompanhado de provas que pudessem confirmar a acusação de ocultação do verdadeiro exportador e, por conseguinte, seria nulo; e 6.2. Citam-se doutrinas e jurisprudências na tentativa de reforçar sua tese;

7. A Impugnante vai além e diz apresentar cópias dos Livros de Apuração do ICMS e de Entrada e Saída de Mercadorias, juntamente à Impugnação;

7.1. Afirma, de igual modo, que os extratos bancários solicitados apenas poderiam ser fornecidos mediante ordem judicial;

7.1.1. É citada uma decisão judicial no sentido de reforçar o entendimento do item 7.1;

7.2. A Impugnante aponta que para que os Auditores-Fiscais comprovassem a ocorrência da infração deveriam ter solicitado a quebra do sigilo bancário, em conformidade com o art. 6º da Lei Complementar nº 10512, de 10 de janeiro de 2001;

7.2.1. Reputam-se "fantasiosas" as alegações da Fiscalização Aduaneira, segundo a Impugnante;

8. Pela cognição da Impugnante, de acordo com o inciso XXII do art. 689 do atual RA, deveriam estar presentes dois pressupostos para adequadamente configurar a infração: dano ao Erário e ocultação do sujeito passivo, mediante fraude ou simulação;

8.1. Prontamente, a Impugnante afasta a ocorrência de dano ao Erário posto que "não houve prejuízo nenhum ao Fisco, pois todos os tributos incidentes sobre a operação foram recolhidos e todos os documentos fiscais atinentes às operações foram devidamente emitidos e escriturados" e "não há nenhum valor de tributo a ser cobrado";

8.2. Acosta-se uma decisão judicial no sentido de robustecer a teoria de que se não há dano ao Erário, deve-se "flexibilizar" a aplicação da pena de perdimento das mercadorias;

8.3. Retorna-se ao Princípio da Razoabilidade para defender que a aplicação da multa sem ocorrência de dano ao Erário configuraria um ataque ao mesmo;

8.3.1. São citadas decisão judicial e doutrina para corroborar com a hipótese da defesa;

8.4. A Impugnante retorna ao segundo requisito delineador da infração e indaga: "Qual teria sido a fraude ou simulação perpetrada pela Impugnante?" e "Quem seria o terceiro que se pretende ocultar?";

9. Cita-se o inciso III do art. 6º da IN SRF nº 228/200213, no intuito de assentar a tese de que os contratos de câmbio presentes no presente Processo Administrativo serviriam para comprovar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na exportação;

10. A Impugnante continua em suas razões e diz que não se trata, a mesma, de uma "empresa de fachada", visto que anteriormente teria apresentado uma série de documentos que atenderiam os incisos I a V do art. 5º da IN SRF nº 228/200214;

10.1. Informou-se também que atualmente a Impugnante encontra-se com suas atividades paralisadas;

11. Finaliza-se solicitando que, quando menos, seja reconhecida a existência de dúvidas quanto ao fato imputado à mesma e sua autoria, balizado no art. 112 da Lei nº 5.17215, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN);

11.1. A Impugnante arremata alertando que as próprias Autoridades Tributárias teriam incorrido em dúvida, conforme trecho do AI: "... não conseguiu dirimir as dúvidas da fiscalização quanto ao real exportador (vendedor), comprador ou responsável pela operação".

A Contribuinte foi intimada pela via postal em **27/05/2017** (Aviso de Recebimento de de e-fls. 137), apresentando o Recurso Voluntário através de protocolo eletrônico em **23/06/2017** (Termo de Análise de Solicitação de Juntada de fls. 139) e, com os mesmos argumentos da peça de impugnação, pediu pelo provimento do recurso para reforma da decisão da DRJ e extinção do lançamento de ofício.

Após, o processo foi encaminhado para inclusão em lote e sorteio para julgamento.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira **Cynthia Elena de Campos**, Relatora

### 1. Pressupostos legais de admissibilidade

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, resultando em seu conhecimento.

### 2. Objeto do litígio

Versa o presente litígio sobre o **Auto de Infração nº 0217600/00141/14** para lançamento de multa substitutiva da pena de perdimento, tendo em vista a impossibilidade de apreensão das mercadorias.

O lançamento de ofício teve por motivação a acusação de prática de interposição fraudulenta na importação, com aplicação da pena de perdimento prevista pelo **artigo 23, inciso V, c/c o §§ 2º e 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/76**, com a seguinte redação:

**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.** (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§ 1º O dano ao Erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§ 2º **Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.** (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§ 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 2010)

§ 4º O disposto no § 3º não impede a apreensão da mercadoria nos casos previstos no inciso I ou quando for proibida sua importação, consumo ou circulação no território nacional. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

### **3. Preliminarmente**

#### **3.1. Do Tema 1.293/STJ**

Cumprido esclarecer que recentemente o Egrégio Superior Tribunal de Justiça afetou o julgamento do **REsp 2147578/SP** (paradigma principal) e **REsp 2147583/SP** ao rito dos recursos repetitivos para delimitar a seguinte tese controvertida:

Definir se 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.

**Em sessão realizada no dia 12/03/2025, foi julgado o mérito do recurso e, por unanimidade de votos, foi dado provimento ao Recurso Especial, cujo trânsito em julgado ocorreu nesta data de 12/11/2025.**

**Com isso, foi fixada a seguinte tese<sup>1</sup>:**

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.

**Considerando o trânsito em julgado em referência, passo à análise da aplicação da tese neste litígio.**

A interposta pessoa é aquela que pratica atos em nome próprio, mas por ordem e em benefício de terceiros. Nas operações de comércio exterior, a interposição é considerada fraudulenta quando busca ocultar a verdadeira natureza da relação jurídica, com o objetivo de fraudar o controle aduaneiro.

Através da Lei nº 10.637, de 30.12.2002, a interposição fraudulenta foi inserida entre as infrações que resultam em dano ao Erário, previstas no **artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76**, conforme redação abaixo:

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. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§ 1º O dano ao Erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§ 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§ 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

<sup>1</sup> Fonte: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=202400058975>

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 2010)

§ 4º O disposto no § 3º não impede a apreensão da mercadoria nos casos previstos no inciso I ou quando for proibida sua importação, consumo ou circulação no território nacional. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

Sobre a análise da infração “ocultação do sujeito passivo”, cumpre trazer a este voto os ensinamentos do ilustre Doutrinador e ex-Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes<sup>2</sup>:

### 6.1.2. Ocultação do Sujeito Passivo Como Infração Aduaneira

Dando sequência às medidas de controle aduaneiro adotadas no início do século XXI, com a finalidade de combater a prática de ocultação do sujeito passivo nas operações de importação, foi editada, em 30 de dezembro de 2002, a Lei 10.637/2002. O artigo 59 da referida lei alterou a redação do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, incluindo, entre as infrações consideradas como “dano ao Erário”, a 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:

(...)

Em exame ao texto do inciso V do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, após a alteração processada pela Lei 10.637/2002, percebe-se que se refere, entre outras, à conduta configurada como infração aduaneira de ocultar o real sujeito passivo da operação de importação, ou seja, aquele que promove a entrada de mercadoria estrangeira no território nacional, utilizando-se de artifícios fraudulentos ou de simulação, inclusive por interposição fraudulenta.

Alguns julgadores administrativos e doutrinadores alegam que o aperfeiçoamento de tal infração, capitulada no art. 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455/76, exigiria o dolo específico com a demonstração do objetivo de simulação ou da fraude na ocultação processada. Porém, em nosso entendimento, tal raciocínio não se mostra o mais correto, como será demonstrado a seguir:

Ante a impossibilidade de prever, elencar e combater todas as consequências da ocultação das partes envolvidas na operação, o legislador optou por combater os meios de execução. **O dano ao Erário, decorrente da ocultação das partes envolvidas na operação comercial, é hipótese de infração de mera conduta, que se materializa quando o sujeito passivo oculta a intervenção de terceiro, adquirente ou encomendante da mercadoria. Trata-se de medida de proteção ao controle aduaneiro e, dessa forma, foi instituída em sua matriz legal, dentro do sistema administrativo aduaneiro.**

<sup>2</sup> FERNANDES, Rodrigo Mineiro. *Introdução ao Direito Aduaneiro*. São Paulo: Editora Intelecto, 2018, págs. 159-161.

De toda forma, ainda que não fosse caracterizada como infração de mera conduta, de natureza objetiva, a ocultação do sujeito passivo na importação, na quase totalidade dos casos, corresponde a uma operação na qual fica evidenciado o dolo por parte do importador, manifestado pela operação simulada.

O tipo infracional consiste na conduta de “ocultar o sujeito passivo, real vendedor, comprador ou responsável pela operação”, mediante simulação ou fraude, inclusive por interposição de pessoas. Solon Sehn, em seu estudo sobre o tema, destaca a imprescindibilidade em se vincular o tipo infracional aduaneiro ao bem jurídico tutelado:

Na interpretação da infração definida no artigo 23, V, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, na redação da Lei nº 10.637/2002, a **objetividade jurídica do tipo infracional consiste na tutela da regularidade do controle aduaneiro do comércio exterior, por meio da correta identificação das partes efetivamente envolvidas na operação de importação ou de exportação. Não há como compreender o sentido da infração desvinculado desse bem jurídico tutelado. Sem isso, o tipo infracional perde o referencial teleológico, dificultando sobremaneira a diferenciação entre a interposição fraudulenta e os simples casos de preterição de formalidades ou de irregularidades na aplicação nos regimes de importação.**

A análise do alcance do tipo infracional está diretamente ligada ao bem jurídico tutelado pelo Direito Aduaneiro: o controle. Destaca-se, mais uma vez, que a infração aduaneira tem natureza administrativa, não penal. Também não se trata de infração de natureza tributária, cujo bem tutelado seria a arrecadação. Aqui, importa-nos verificar se o ato violou as medidas de controle e segurança dos atos aduaneiros praticados, dentro do poder/dever da Aduana, com base na determinação constitucional do devido controle aduaneiro.

A ocultação do sujeito passivo impacta de forma direta no controle aduaneiro, visto que as medidas impostas para se identificar o real interveniente nas operações de comércio exterior são violadas. A Aduana, com o sujeito oculto, não consegue identificar o interveniente, não consegue implementar as medidas de controle fiscal adequadas em relação àquela transação, dificultando o controle. A parametrização da Declaração de Importação para canais de conferência aduaneira (canais vermelho, verde, amarelo e cinza), que leva em conta o interveniente, é prejudicada com a ocultação, distorcendo o sistema de controle aduaneiro. Ademais, ocorre a violação ao controle aduaneiro na ausência de habilitação (RADAR) no Siscomex do sujeito oculto.

Por fim, também ocorre a violação de normas tributárias, na obrigação tributária, em seu elemento pessoal, qual seja: a sujeição passiva. Nesse caso, o elemento pessoal da regra matriz de incidência do Imposto de Importação terá sido alterado, excluindo indevidamente da obrigação tributária o responsável pela entrada da mercadoria em território aduaneiro.

Concordo com o posicionamento acima exposto, uma vez que é incontestável que o bem jurídico tutelado pelo Direito Aduaneiro é o próprio controle aduaneiro. Conforme destacado, o tipo infracional se caracteriza pela conduta de ocultar o real responsável pela operação, por meio de simulação ou fraude, inclusive mediante a interposição de terceiros.

Em suma, a finalidade da norma aduaneira ao definir a infração relacionada à interposição fraudulenta é buscar a regularidade do controle aduaneiro através da correta identificação das partes efetivamente envolvidas na operação de importação ou de exportação.

A título de exemplificação sobre a natureza aduaneira da penalidade em análise, destaco o **PARECER/PGFN/CAT/Nº 153/2018**, emitido em consulta interna formulada pela Procuradoria Seccional da Fazenda Nacional em Itajaí-SC, considerando o questionamento sobre a possibilidade de aplicação dos descontos concedidos no âmbito do Programa Especial de Regularização Tributária - PERT, instituído pela Lei nº 13.496/2017. No Parecer em referência foi analisado o enquadramento jurídico da multa prevista no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, decorrente da infração de interposição fraudulenta na modalidade comprovada, ou seja, quando é identificado o importador oculto ou real adquirente da mercadoria importada.

**Vejamos a Ementa:**

PARECER PÚBLICO. AUSÊNCIA DE HIPÓTESES QUE JUSTIFIQUEM SIGILO. LEI Nº 12.527/2011. NATUREZA JURÍDICA DA MULTA PREVISTA NO ART. 33 DA LEI Nº 11.488/2007.

AUSÊNCIA DE NATUREZA TRIBUTÁRIA. PARCELAMENTOS. MULTAS.

Multa Administrativa. Dever Jurídico que impõe abstenção de ato ofensivo à regularidade dos atos do comércio exterior. Natureza jurídica administrativa da penalidade. Inaplicabilidade dos descontos concedidos pelo PERT às multas isoladas. Isonomia. Exegese restritiva de benefícios fiscais.

(Processo SEI nº I0951.I02650/2018-31)

**Destaco as seguintes conclusões da Coordenação-Geral de Assuntos Tributários:**

10. Nessa trilha, reputa-se necessária a transcrição do citado texto legal com o fim de identificar o suporte fático da norma:

Art. 33. A pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários fica sujeita a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).

11. Como se pode notar, o enunciado do artigo 33 da Lei n. 11.488/2007 estrutura hipótese normativa que não caracteriza qualquer espécie de multa tributária, uma vez que se destina a coibir simulação consistente na cessão do nome para realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários.

12. Embora os atos de comércio exterior figurem como hipótese de incidência de tributos de importação e exportação, a norma em questão não pune a mora no pagamento de tais tributos ou o não cumprimento de obrigações acessórias instituídas no interesse de sua arrecadação.

13. Com efeito, a conduta proscriba não possui vinculação ou reflete diretamente no aspecto quantitativo de fato gerador de tributo ou penalidade tributária, antes objetiva preservar a regularidade substancial dos atos do comércio exterior e a concorrência, mormente considerando que a interposição fraudulenta de terceiros normalmente viabiliza operações vultosas que não seriam possíveis ao real importador, por exemplo, pela extrapolação dos limites para registro da declaração de importação no SISCOMEX<sup>4</sup>.

14. Além disso, destaca-se que a previsão na base de cálculo da multa sob investigação de elementos que também constem da base de cálculo de tributos não possui aptidão para transformar sua natureza jurídica.

(...)

24. Por tais razões, conclui-se que a multa prevista no art. 33 da Lei n. 11.488/2007 não possui natureza tributária, mas administrativa, e por conseguinte, os descontos previstos no Programa Especial de Regularização Tributária – PERT não se lhes aplicam.

25. É o parecer<sup>7</sup>. Submeto à douda consideração superior.

Em síntese, os processos administrativos que visam à imposição de multas vinculadas diretamente à arrecadação ou à fiscalização de tributos (obrigações acessórias de índole tributária) não se submetem à prescrição intercorrente; já os processos instaurados para apuração de infrações aduaneiras de natureza não tributária, voltadas primordialmente ao controle do trânsito internacional de mercadorias ou à regularidade do serviço aduaneiro, sujeitam-se ao art. 1º, §1º, da Lei nº 9.873/1999.

Nessa linha, o STJ tem reiteradamente afirmado que, instaurado o procedimento administrativo sancionador e permanecendo ele paralisado por mais de três anos, sem atos de impulso, consuma-se a prescrição intercorrente, como reconhecido em diversos precedentes citados no texto (v.g., AgInt no REsp 1.857.798/PE; AgInt no AREsp 1.719.352/ES; REsp 1.999.532/RJ; AgInt no REsp 2.101.253/SP).

No *leading case*, firmou-se expressamente que: **(a)** obrigações que decorrem de deveres meramente administrativos – como o registro de informações no SISCOMEX por transportadores, previsto no art. 37 do Decreto-Lei nº 37/1966 e na IN SRF nº 28/1994 – não possuem natureza tributária, pois não se dirigem, direta e imediatamente, à arrecadação ou

fiscalização de tributos, ainda que possam auxiliá-la de modo reflexo; **(b)** nessas hipóteses, a penalidade aplicada (v.g., a multa do art. 107, IV, “e”, do DL nº 37/1966) tem caráter administrativo-aduaneiro, submetendo-se ao regime de prescrição intercorrente da Lei nº 9.873/1999; e **(c)** incide a prescrição intercorrente se o processo de apuração da infração ficar paralisado por mais de três anos, sem julgamento ou despacho. O AgInt no REsp 2.101.253/SP reafirma essa orientação, afastando a natureza tributária do dever de prestar informações no SISCOMEX e reconhecendo a aplicação da prescrição intercorrente à penalidade correspondente.

**Outrossim, reconhecendo a natureza aduaneira da multa decorrente da conversão da pena de perdimento, vejamos o entendimento do Egrégio Superior Tribunal de Justiça:**

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. VIOLAÇÃO AO ART. 1.022. NÃO OCORRÊNCIA. **ADUANEIRO. PENA DE PERDIMENTO.** ANULATÓRIA. REVOLVIMENTO DE MATÉRIA FÁTICA. SÚMULA 7/STJ. PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL. DECISÃO ADMINISTRATIVA. INTIMAÇÃO. ACTIO NATA. SÚMULA 83/STJ.

1. Não se configura a alegada ofensa ao artigo 1.022 do Código de Processo Civil de 2015, uma vez que o Tribunal de origem julgou integralmente a lide e solucionou, de maneira amplamente fundamentada, a controvérsia, em conformidade com o que lhe foi apresentado.

2. Quanto à **conversão da pena de perdimento em pecuniária**, consta no acórdão combatido que a própria autora requereu a tal medida ao celebrar Termo Administrativo entre a autora e a União, o que foi homologado pelo Juízo da Ação de Recuperação Judicial. A instância de origem decidiu a questão com fundamento no suporte fático-probatório dos autos, cujo reexame é inviável no Superior Tribunal de Justiça, ante o óbice da Súmula 7/STJ: "A pretensão de simples reexame de prova não enseja Recurso Especial."

3. **É pacífico o entendimento no Superior Tribunal de Justiça de que tratando-se de multa de natureza administrativa**, o termo inicial da prescrição coincide com o momento da ocorrência da lesão ao direito, consagração do princípio universal da *actio nata*. Dessume-se que o acórdão recorrido está em sintonia com o atual entendimento deste Tribunal Superior, razão pela qual não merece prosperar a irresignação. Incide, in casu, o princípio estabelecido na Súmula 83/STJ: "*Não se conhece do Recurso Especial pela divergência, quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida.*"

4. Agravo Interno não provido. (AgInt nos EDcl no REsp n. 1.701.968/PR, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 19/9/2019, DJe de 11/10/2019.) (grifos nossos)

Esse enquadramento jurisprudencial dialoga com o regime constitucional do comércio exterior. A Constituição Federal, nos arts. 22, VIII, 149, §2º, II, 150, V, 153 e 237, indica que a atuação da União no comércio exterior não se limita à arrecadação tributária, mas abrange um complexo de interesses públicos, como a proteção à economia nacional, à indústria, à saúde, à segurança, ao meio ambiente e ao consumidor.

Ademais, o art. 237 atribui ao Ministério da Fazenda a fiscalização e o controle sobre o comércio exterior, essenciais à defesa dos interesses fazendários nacionais, mas esses interesses são complementados por outros valores constitucionais e por competências atribuídas a diversos órgãos, conforme o art. 22, VIII.

Nesse contexto, a pena de perdimento configura sanção administrativa aduaneira destinada a reprimir ilícitos considerados causadores de dano ao Erário e a proteger o controle estatal sobre o comércio exterior.

O Processo Administrativo Fiscal em que se aplica o perdimento não tem por finalidade exigir tributos, mas sancionar o descumprimento de deveres impostos pela legislação aduaneira.

Mesmo quando o ilícito envolve potencial não recolhimento de tributos (como no descaminho ou na circulação interna de mercadorias sem comprovação de regular importação), a resposta estatal se dá, naquele procedimento específico, por meio da perda dos bens e não pela constituição de crédito tributário. A compensação da União não se dá mediante tributo, mas pela própria apreensão e destinação das mercadorias ou, quando estas não são localizadas, pela multa substitutiva equivalente ao seu valor aduaneiro.

No caso particular da interposição fraudulenta de terceiros, a legislação aduaneira tipifica a ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou responsável pela operação como hipótese de dano ao Erário (art. 23, V, §§1º e 2º, do DL nº 1.455/1976).

A fraude decorre da utilização de estruturas como importação por conta própria, por conta e ordem ou por encomenda (Lei nº 11.281/2006 e IN RFB nº 1.861/2018) para esconder o real importador. Essa prática não necessariamente visa apenas à redução da carga tributária, embora possa gerar efeitos fiscais indiretos; ela também serve para burlar controles de habilitação no SISCOMEX, ocultar a origem dos recursos utilizados na operação, facilitar a entrada de produtos falsificados ou incompatíveis com o objeto social declarado, e potencialmente viabilizar lavagem de dinheiro e outras formas de ilícitos econômicos.

Assim, como já mencionado, a interposição fraudulenta afeta diretamente o controle aduaneiro e a rastreabilidade das operações, justificando a adoção de sanções de natureza repressiva e preventiva, como o perdimento – ou, se for o caso, sua conversão em multa.

Com isso, entendo que a multa substitutiva de 100% sobre o valor aduaneiro das mercadorias, prevista no art. 23, §3º, do DL nº 1.455/1976 e no art. 689, §1º, do Decreto nº 6.759/2009, é típica sanção administrativa, aplicada em decorrência de infração à legislação aduaneira, e não instrumento de arrecadação de tributos.

Considerando as razões expostas, entendo estar evidente a natureza aduaneira da multa substitutiva da pena de perdimento prevista no art. 23, inciso IV, §§ 1º e 2º, do Decreto-Lei nº 1.455, de 07 de abril de 1976, objeto do presente litígio.

Considerando as razões expostas, entendo estar evidente a natureza aduaneira da multa substitutiva da pena de perdimento prevista no art. 23, inciso V, §§ 1º e 2º, do Decreto-Lei nº 1.455, de 07 de abril de 1976, objeto do presente litígio.

No tocante à prescrição, conforme dispositivo acima citado, aplica-se a disciplina da Lei nº 9.873/1999, que prevê:

- (a) Prazo de cinco anos para o exercício da pretensão punitiva da Administração, contado da prática do ato (art. 1º, caput);
- (b) Prescrição intercorrente, nas hipóteses em que o procedimento administrativo permanece paralisado por mais de três anos, pendente de julgamento ou despacho (art. 1º, §1º); e
- (c) Prazo de cinco anos para a pretensão executória, contado da constituição definitiva da multa.

Em síntese, podem ser identificadas três situações: a prescrição da pretensão punitiva (cinco anos para instaurar o processo e lavrar o auto de infração), a prescrição intercorrente (processo paralisado por mais de três anos no âmbito administrativo) e a prescrição da pretensão executória (cinco anos para a cobrança judicial após a constituição definitiva do crédito).

Como já mencionado, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça consolidou entendimento no sentido de que a incidência ou não da prescrição intercorrente depende da natureza da obrigação violada.

À luz dos fundamentos acima já exposto, conclui-se que as multas em debate possuem natureza aduaneira-administrativa, destinando-se prioritariamente ao controle do trânsito internacional de mercadorias e à regularidade do serviço aduaneiro. Por não se destinarem direta e imediatamente à arrecadação ou fiscalização dos tributos incidentes sobre a operação, sujeitam-se à prescrição intercorrente nas condições estabelecidas pela Lei nº 9.873/1999.

**Considerando as razões acima, entendo que cabe a aplicação da tese firmada no Tema 1293 pelo Superior Tribunal de Justiça.**

**Entretando, diante do posicionamento atual deste Colegiado, e tendo em vista a necessidade de realização de diligência para melhor apuração dos fatos, postergo a análise da incidência da prescrição intercorrente prevista pelo § 1º do art. 1º, da Lei 9.873/99 para que seja julgada em conjunto com o mérito do litígio.**

#### **4. Da necessária conversão do julgamento do recurso em diligência**

Como já demonstrado acima, versa o presente litígio sobre auto de infração lavrado para lançamento de multa no valor de R\$ 2.475.302,80, decorrente da conversão da pena de

perdimento em multa equivalente ao valor da mercadoria, em razão de as mercadorias não terem sido localizadas, impossibilitando sua apreensão.

Foram indicados como fundamentos legais, entre outros, os arts. 673, 675, IV, 689, XXII e §1º do Decreto nº 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro), bem como os arts. 73, §§1º e 2º, e 77 da Lei nº 10.833/2003, além do art. 23, inciso V e §2º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

A autoridade fiscal concluiu pela ocorrência de dano ao Erário em operações de exportação realizadas pela autuada, entendendo configurada ocultação do real sujeito passivo da obrigação tributária, mediante fraude ou simulação, consubstanciada na interposição fraudulenta de terceiros.

Sustenta que a hipótese se enquadra no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, combinado com o §2º do mesmo dispositivo, que estabelece presunção legal de interposição fraudulenta, uma vez que a Recorrente não comprovou:

- (i) a origem dos recursos utilizados para aquisição das mercadorias destinadas à exportação;
- (ii) a existência de disponibilidade financeira compatível com o volume das operações realizadas;
- (iii) a efetiva transferência dos valores relativos às aquisições no mercado interno e às receitas decorrentes das exportações.

A 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Recife julgou improcedente a impugnação e manteve integralmente o lançamento, concluindo que a comprovação da regularidade das operações deveria observar métodos contábeis e fiscais idôneos, reputando insuficientes os elementos apresentados.

A Recorrente sustenta a inexistência de fraude, simulação ou ocultação do real sujeito passivo, afirmando que não há prova concreta de interposição fraudulenta. Defende que a presunção prevista no art. 23, §2º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976 não pode ser aplicada de forma automática, por se tratar de presunção relativa, passível de elisão mediante demonstração da origem, disponibilidade e efetiva transferência dos recursos empregados nas operações.

Alega ter comprovado o regular trânsito bancário dos valores envolvidos, por meio de extratos e demais documentos financeiros, bem como ter apresentado amplo conjunto probatório composto por notas fiscais de aquisição e de exportação, comprovantes de embarque, contratos de câmbio e respectivas liquidações, registros contábeis, livros fiscais e declarações fiscais (DIPJ).

Ressalta, ainda, que parcela relevante dos recursos utilizados nas operações decorreu de contratos de Adiantamento sobre Contrato de Câmbio (ACC), caracterizados como operações regulares de crédito junto a instituição financeira, com identificação das partes, condições, encargos e garantias. Sustenta que os valores obtidos por meio desses financiamentos

superariam o montante necessário à aquisição das mercadorias no mercado interno, evidenciando disponibilidade financeira compatível.

Afirma, por fim, que todas as operações foram regularmente escrituradas e declaradas ao Fisco, defendendo a inexistência de dano ao Erário e requerendo o cancelamento da multa aplicada.

Observo que a Fiscalização reconheceu a apresentação de documentos pela autuada, porém concluiu que tais elementos seriam insuficientes para demonstrar, de forma idônea, o lastro financeiro das operações. A DRJ, ao manter o lançamento, entendeu que a presunção legal restou configurada, reputando os documentos incompletos ou inconsistentes.

Com o Recurso Voluntário, a defesa trouxe aos autos extrato da sua conta corrente, do mês de 12/2009, com os quais pretende comprovar a suficiência de recursos para fazer frente a operação e, assim, exaurir dúvidas que ainda poderia persistir sobre a origem e disponibilidade dos respectivos valores. Afirma a defesa que a transferência restou igualmente comprovada através das notas fiscais apresentadas e registro nos livros de entrada e saída da sociedade.

Cumprе salientar que a infração considerada dano ao Erário, com aplicação da pena de perdimento em razão de **interposição fraudulenta de terceiros na modalidade comprovada**, é configurada mediante a **comprovação da ocorrência de fraude ou simulação** para ocultação do sujeito passivo, do real comprador ou responsável pelas operações de importação. Neste caso, incide a previsão do artigo 23, inciso V e §1º e §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, acima reproduzido.

Por sua vez, a **interposição fraudulenta de terceiros na modalidade presumida**, é configurada pela constatação de um conjunto de indícios, mediante verossímil e relativa presunção que levam à conclusão de sua ocorrência, em especial pela **não comprovação da origem, disponibilidade e a efetiva entrega dos recursos empregados nas operações com o Comércio Exterior**.

O presente litígio versa sobre interposição fraudulenta na modalidade presumida. Neste caso, diante do contexto indiciário apresentado em Relatório Fiscal e detalhado pela DRJ de origem, aplica-se a inversão do ônus da prova (ou distribuição dinâmica do ônus da prova), homenageada pelo Código de Processo Civil de 2015, passando o encargo probatório ao sujeito passivo, o qual detém a possibilidade de provar o fato extintivo, modificativo e impeditivo da acusação, consoante a previsão do artigo 373, inciso II do CPC/2015. Com isso, cabe à Recorrente contestar o levantamento realizado, apresentando contraprova suficiente para demonstrar a insubsistência do trabalho fiscal.

Considerando que a imputação se apoia precisamente na ausência de comprovação desses três elementos — origem, disponibilidade e transferência —, e que a presunção do art. 23, §2º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976 é relativa, podendo ser elidida por prova em contrário, entendo necessária a realização de diligência técnica para exame aprofundado da documentação apresentada.

O princípio da verdade material impõe à Administração o dever de apurar a realidade dos fatos com base em análise substancial das provas produzidas, sobretudo quando se trata de infração que pressupõe, ainda que por presunção legal, a ocorrência de fraude ou simulação. A manutenção de penalidade dessa magnitude exige segurança quanto à efetiva inexistência de lastro financeiro idôneo.

Diante das razões acima, e nos termos permitidos pelos artigos 18 e 29 do Decreto nº 70.235/72 cumulados com artigos 35 a 37 e 63 do Decreto nº 7.574/2011, **proponho a conversão do julgamento do recurso em diligência, para que a Unidade Preparadora proceda às seguintes providências:**

- (i) Proceda à análise técnica detalhada dos esclarecimentos e documentos apresentados pela Recorrente com o Recurso Voluntário, confrontando-os com o levantamento fiscal anteriormente realizado, a fim de verificar, por operação autuada, a existência de encadeamento financeiro idôneo entre:
  - (a) a origem dos recursos (inclusive contratos de Adiantamento sobre Contrato de Câmbio – ACC ou recursos próprios);
  - (b) o efetivo crédito bancário;
  - (c) o pagamento das notas fiscais de aquisição;
  - (d) a correspondente exportação (DDE/RE e comprovantes de embarque);
  - (e) a contratação e liquidação de câmbio; e
  - (f) o ingresso definitivo da receita, podendo, se necessário, intimar a interessada para apresentação de informações complementares que permitam a conciliação e confirmação da origem, da disponibilidade e da transferência dos recursos utilizados nas operações objeto do Auto de Infração;
- (ii) Elaborar Relatório Conclusivo com a manifestação sobre a efetiva comprovação da origem, da disponibilidade e da transferência dos recursos necessários à prática das operações de comércio exterior;
- (iii) Proceda à intimação da Recorrente para, querendo, apresentar manifestação sobre o resultado da diligência no prazo de 30 (trinta) dias.

Concluída a diligência, com ou sem manifestação da Recorrente, retornem os autos a este Colegiado para prosseguimento do julgamento.

É a proposta de Resolução.

*Assinado Digitalmente*

**Cynthia Elena de Campos**

RESOLUÇÃO 3402-004.341 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10280.722329/2014-93

DOCUMENTO VALIDADO