



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10314.722417/2016-12
RESOLUÇÃO	3402-004.301 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	22 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TRUST - IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA
INTERESSADO	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, sobrestar a apreciação do presente Recurso Voluntário até a ocorrência do trânsito em julgado dos Recursos Especiais 2147578/SP e 2147583/SP, afetos ao Tema Repetitivo 1293 (STJ), nos termos do disposto no art. 100 do RICARF/2023. Após retornem-se os autos, para julgamento do Recurso Voluntário interposto. Os conselheiros Anselmo Messias Ferraz Alves, José Assis Ferraz Neto e Arnaldo Diefenthaeler Dornelles acompanharam a relatora pelas conclusões. Designado o Conselheiro Anselmo Messias Ferraz Alves para, nos termos do art. 114, § 9º, do RICARF, apresentar voto vencedor em que faça consignar os fundamentos adotados pela maioria.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos – Relatora

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaeler Dornelles – Presidente

Assinado Digitalmente

Anselmo Messias Ferraz Alves – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, Anselmo Messias Ferraz Alves, Cynthia Elena de Campos, José de Assis Ferraz Neto, Mariel Orsi Gameiro e Arnaldo Diefenthaeler Dornelles (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o **Acórdão nº 11-057.896**, 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 o lançamento de ofício, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO - II

CESSÃO DE NOME. OPERAÇÃO DE COMÉRCIO EXTERIOR. ACOBERTAMENTO DE INTERVENIENTES. MULTA PECUNIÁRIA. SUJEIÇÃO PASSIVA.

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 ao acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários fica sujeita à multa prescrita pelo artigo 33 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Por bem reproduzir os fatos, transcrevo o relatório da decisão de primeira instância:

Trata o presente processo de auto de infração, lavrado em 23/11/2016, em face da empresa TRUST - IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO EIRELI, doravante denominada "TRUST", referente à *"cessão de nome, com a consequente aplicação da multa prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007."*

Afirma a autoridade fiscal que *"Foram relatados indícios de interposição fraudulenta e subfaturamento envolvendo as empresas VENTURA, TREVO COMERCIAL IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA - EPP, doravante TREVO, CNPJ 08.935.163/0001-78, e ECO FISH, sendo que as duas últimas eram usadas para registrarem declarações de importação de produtos com marcas exclusivas da primeira, tais como SEACHEM, HAGEN, DOPHIN e NICE. Após uma DI da TREVO ter sido parametrizada em canal cinza, com posterior autuação, essa empresa parou de realizar importações. Concomitantemente, outras empresas passaram a importar mercadorias que, até então, eram exclusivamente importadas pela TREVO"*.

A relação entre as "outras" empresas estaria nos exportadores estrangeiros e na empresa destinatária das mercadorias, no caso, a VENTURA. A RFB detectou que estas empresas estariam importando de exportadores contumazes da TREVO. Uma delas, a TRUST, havia vendido todas as mercadorias desses exportadores para a VENTURA, poucos dias após a emissão das notas fiscais de entrada.

A Fiscalização assevera que *"verificou-se que, de fato, a empresa VENTURA foi ocultada pela TRUST, nos anos de 2014 e 2015 em todas as declarações de*

importação que continham produtos das exportadoras contumazes da TREVO, de marcas consideradas exclusivas pela VENTURA. Apenas a DI 15/1459427-9, contendo mercadorias que anteriormente eram importadas pela ECO FISH, e que foi a única registrada após a realização da diligência na sede da VENTURA, teve a venda fracionada em quatro notas fiscais emitidas para as empresas VENTURA, VENTURA PET, MARTIN DOG e ECO FISH".

Após ser intimada e ter tido a concessão de sucessivas prorrogações de prazo, a TRUST apresentou, em 17/11/15, documentos tais como faturas, contratos de câmbio, documentos de identificação dos sócios, contratos sociais e suas alterações contratuais realizadas, balanço patrimonial, demonstrativo de resultado do exercício de 2014. Indicou, ainda, procuradores para acompanhar o procedimento fiscal e os contatos dos exportadores estrangeiros.

É informado que, juntamente com os documentos apresentados, a TRUST fez as seguintes observações:

- com relação aos contratos comerciais, firmados junto aos fornecedores de mercadorias que abarcam as declarações de importação, solicitou nova prorrogação de prazo.
- quanto aos extratos bancários em que constem as liquidações dos contratos de câmbio, assim como os recebimentos de clientes referentes às vendas de mercadorias importadas nas declarações de importação mencionadas nas intimações, quis esquivar-se do cumprimento deste item, alegando que a entrega dos contratos de câmbio e planilha já relacionaria contratos de câmbio a declarações de importação.
- quanto ao Balancete de Verificação, discorreu a respeito de dilação do prazo de 30 dias por depender de terceiros para a efetivação da respectiva entrega, haja vista que os mesmos estavam de posse da assessoria contábil da empresa. Essa mesma alegação foi utilizada com relação aos livros caixa, diário e analítico.

Posteriormente, em 30/11/15, *"Apesar de a empresa ter solicitado prazo adicional para apresentar contratos comerciais firmados junto aos fornecedores de mercadorias importadas e cópias de comunicações escritas com esses fornecedores, de forma a traduzir as negociações firmadas, a TRUST informou nessa resposta que as negociações foram feitas de forma pessoal. Sendo assim, limitou-se a apresentar cópia do passaporte".*

No mesmo dia, a TRUST *"apresentou apenas os extratos dos dias em que efetuou pagamento de contratos de câmbio. Ressalta-se que foi explicitado no Termo de Intimação que era necessário apresentar **extratos contendo os recebimentos dos clientes** para os quais foram vendidas as mercadorias importadas. Além disso, alguns extratos não apresentavam logomarca, nome do banco nem número ou dados da agência".*

Em 28/12/2015, *"Ao invés de apresentar os extratos conforme solicitado, a TRUST reenviou os extratos contendo apenas um dia, mas agora com assinaturas dos gerentes das instituições financeiras. Além de não incluir os recebimentos*

referentes às vendas das mercadorias importadas, não apresentou extratos de meses completos, conforme constava no Termo de Intimação DIFIS I nº 751/2015. Alegou que “valores que não abarcam a fiscalização estão sob sigilo bancário, pois, de acordo com a legislação tributária/comercial aplicável à espécie – Lei Complementar nº 105/2001 -, em seu art. 3º, dispõe que somente poderá haver quebra do sigilo bancário dos contribuintes nas hipóteses expressamente autorizadas pelo Poder Judiciário”.

É relatado, ainda, pela Fiscalização, que, com relação à uma planilha contendo dados referentes às notas fiscais de saída, a mesma foi sempre apresentada de forma incompleta.

A Fiscalização informa, ainda, que, com relação às negociações com os exportadores estrangeiros, a TRUST afirmou que as mesmas foram realizadas de forma pessoal, com a ida do representante legal da empresa aos países de negociação. Para isso, apresentou o passaporte do sócio, que viajou para a China e para os Estados Unidos.

A autoridade fiscal informa que a TRUST apresentou "apenas" os contatos da Seachem, Jinjiang Qimei e Rolf Hagen, contendo nome, endereço eletrônico e telefone. Anexou, ainda, uma declaração da Seachem, em que esta afirma que exporta mercadorias para a TRUST, TREVO e outras duas empresas, mas sem exclusividade com nenhuma.

Intimada especificamente com relação à DI 15/1459427-9, a TRUST apresentou resposta no dia 17/05/2016 "*contendo a fatura DA 15208, fatura proforma DA15EC01, dois contratos de câmbio, de USD9.156,60 e USD21.365,40 (totalizando USD 30.522,00). Com relação aos contratos, mencionou que os valores foram quitados de acordo com a negociação – 30% antecipado e 70% posteriormente. Informou ainda que as negociações foram efetivadas por contato telefônico, em razão da informatização e globalização. Apresentou, ainda, "tabela com contratos de câmbio e tabela de notas fiscais de venda das mercadorias importadas através da declaração de importação 15/145927-9..... A tabela apresentada acima mostra que a TRUST emitiu nota de venda não apenas para a VENTURA, mas também para outras três empresas do grupo da VENTURA..".*

Com relação à empresa VENTURA, esta foi intimada a apresentar uma série de documentos, contudo "*Os pedidos de prorrogação de prazo foram demasiados. Considerando-se que decorreram-se mais de 190 dias desde a primeira intimação, sem que o contribuinte tenha apresentado extratos bancários, documentos contábeis, contratos de mútuos ou comprovantes da integralização do capital, que possibilitassem a análise da regularidade das operações da empresa, concluiu-se que houve tentativa de dificultar, embaraçar ou impedir a fiscalização aduaneira, resultando na lavratura do auto de infração de embaraço constante no processo 10314.720795/2016-61".*

Com relação às informações sobre pagamentos efetuados à TRUST, a empresa VENTURA, apresentou, em 13/07/2016, uma relação de cheques emitidos para esta.

"Somando-se os valores listados pela VENTURA, tem-se como resultado o montante total de R\$1.983.000,00 pagos para a TRUST através de cheques administrativos. Alguns desses cheques foram mencionados em mensagens eletrônicas que comprovam que havia negociação antecipada com entrega de parte do pagamento antes do registro das DIs. Tais batimentos serão mostrados no item 4.3.3. Porém uma análise inicial mostra que a resposta da VENTURA foi parcial, uma vez que não engloba todos os valores repassados para a TRUST. As vendas realizadas pela TRUST para a VENTURA, relacionadas às importações analisadas neste procedimento fiscal, totalizaram R\$2.482.645,99, ou seja, um montante bem maior".

Com relação às importações realizadas pela TRUST, "A fim de se verificar a ocorrência de ocultação do real adquirente das mercadorias importadas dos mesmos exportadores estrangeiros com os quais a TREVO e a ECO FISH negociavam, foram encontradas as seguintes Declarações de Importação, que fazem parte do escopo deste procedimento fiscal".

DI	EXPORTADOR ESTRANGEIRO	Data do registro da DI	Valor
14/20654723	ROLF C. HAGEN INC.	27/out/14	R\$ 2.849,73
14/21660840	SEACHEM LABORATORIES, INC.	10/nov/14	R\$ 84.008,71
14/21667039	SEACHEM LABORATORIES, INC.	10/nov/14	R\$ 185.454,25
14/21672334	SEACHEM LABORATORIES, INC.	10/nov/14	R\$ 305.639,52
15/00015379	ROLF C. HAGEN INC.	02/jan/15	R\$ 149.613,27
15/01828810	ROLF C. HAGEN INC.	29/jan/15	R\$ 40.470,85
15/02136319	ROLF C. HAGEN INC.	03/fev/15	R\$ 115.484,78
15/02950660	ROLF C. HAGEN INC.	13/fev/15	R\$ 111.464,66
15/06185713	ROLF C. HAGEN INC.	06/abr/15	R\$ 94.851,77
15/06401939	JINJIANG QIMEI GIFTS & FAVOURITE INDUSTRY CO LTD	08/abr/15	R\$ 232.715,47
15/14594279	QINGDAO DA AN INDUSTRY CO LTD	17/ago/15	R\$ 118.774,47
15/07135175	CHUANG XING MANUFACTURING CO. LTD	20/abr/15	R\$ 297.388,84

"Em todas essas DIs a TRUST constava nos campos "Importador" e "Adquirente". Na tabela abaixo, através de um cruzamento de informações de suas notas fiscais de entrada e de saída, demonstra-se que todas as notas fiscais de vendas foram emitidas para a VENTURA, em datas muito próximas às datas de emissão das notas fiscais de entrada".

DI	EXPORTADOR ESTRANGEIRO	Data do registro da DI	Valor da Nota Fiscal de Entrada	Data da entrada	Número da Nota de Entrada	Valor da Nota Fiscal de Saída	Data da saída	Número da Nota de Saída
14/20654723	ROLF C. HAGEN INC.	27/out/14	R\$ 6.059,36	27/out/14	3721	R\$ 9.443,04	28/out/14	3729
14/21660840	SEACHEM LABORATORIES, INC.	10/nov/14	R\$ 104.554,18	13/nov/14	3848	R\$ 122.048,52	17/nov/14	3877
14/21667039	SEACHEM LABORATORIES, INC.	10/nov/14	R\$ 225.560,50	11/nov/14	3835	R\$ 263.568,26	13/nov/14	3847
14/21672334	SEACHEM LABORATORIES, INC.	10/nov/14	R\$ 365.206,09	11/nov/14	3834	R\$ 418.433,29	13/nov/14	3846
15/00015379	ROLF C. HAGEN INC.	02/jan/15	R\$ 202.817,35	15/jan/15	4156	R\$ 230.016,65	19/jan/15	4179
15/01828810	ROLF C. HAGEN INC.	29/jan/15	R\$ 62.173,33	30/jan/15	4333	R\$ 88.464,11	03/fev/15	4354
15/02136319	ROLF C. HAGEN INC.	03/fev/15	R\$ 175.845,00	24/fev/15	4505	R\$ 189.666,08	26/fev/15	4528
15/02950660	ROLF C. HAGEN INC.	13/fev/15	R\$ 145.707,66	18/fev/15	4471	R\$ 161.564,50	20/fev/15	4490
15/06185713	ROLF C. HAGEN INC.	06/abr/15	R\$ 162.999,01	07/mai/15	19714	R\$ 190.075,11	08/mai/15	19737
15/06401939	JINJIANG QIMEI GIFTS & FAVOURITE	08/abr/15	R\$ 308.293,10	10/abr/15	4707	R\$ 345.667,56	14/abr/15	19595
15/07135175	CHUANG XING MANUFACTURING CO.	20/abr/15	R\$ 392.783,32	22/abr/15	19623	R\$ 411.542,59	27/abr/15	19649

"Pode-se afirmar que, com relação a TODOS os itens vendidos para a essas empresas, ocorreram as seguintes situações:

- As quantidades nas notas fiscais de saída eram iguais às das notas fiscais de entrada;
 - As notas fiscais de venda foram emitidas no dia seguinte ou logo depois da emissão das notas fiscais de compra;
 - As descrições nas notas de saída eram praticamente um resumo das notas de entrada, ou seja, eram muito similares ou, em muitos casos, eram idênticas."
- "Apenas as vendas das mercadorias da Declaração de Importação 15/1459427-9 foram fracionadas para a VENTURA, VENTURA PET, MARTIN DOG e ECO FISH".

É informado que a DI 15/1459427-9 foi a única registrada após a diligência realizada na VENTURA em 17/08/2015. Cada item da DI foi vendido para uma empresa diferente do grupo e todas as mercadorias importadas foram vendidas um dia após a emissão da nota fiscal de entrada.

"Em 15 de julho de 2015, foi realizada diligência no endereço da VENTURA e da ECO FISH e ficou constatado que a empresas VENTURA PET e a MARTIN DOG também se encontravam no mesmo endereço. Além disso, verificou-se que o sócio da TREVO, Sr. Eliezer Martins, assim como seus funcionários, também estavam trabalhando nesse local".

A TREVO e a ECO FISH possuíam habilitação no SISCOMEX, porém ambas as empresas tiveram Declarações de Importação parametrizadas em canal cinza. Havia indícios de irregularidade em operações de comércio exterior. Após estas autuações, essas empresas pararam de registrar importações.

Afirma a autoridade fiscal que "Apesar da VENTURA ter em sua razão social os termos 'importação e exportação', a empresa não possui habilitação para operar com comércio exterior. Verificou-se que em 12/02/15 foi protocolado requerimento de habilitação, que foi indeferido". É informado, ainda, que"

Inicialmente, a TRUST só emitia notas de saída, referentes às mercadorias importadas daquelas marcas exclusivas, para a VENTURA. Depois da diligência realizada na sede dessa empresa, emitiram notas também para VENTURA PET, ECO FISH e MARTIN DOG, claramente como um artifício para confundir a fiscalização".

Adiante, a Fiscalização afirma que, apesar de possuírem personalidades jurídicas distintas, as empresas VENTURA, ECO FISH, TREVO, VENTURA PET e MARTIN DOG atuam em conjunto, como se fossem uma só empresa.

Para fundamentar a conclusão supracitada, é informado:

- que as empresas atuam fisicamente no mesmo local, ☐ que têm o mesmo contador, ☐ que possuem, em seus quadros societários, membros que têm, entre si, relações de parentesco, ☐ que o e-mail de "Eliezer Martins", sócio da TREVO, é da empresa VENTURA.
- que os funcionários das empresas trabalham juntos, espalhados pelos diversos departamentos, como se fosse uma só empresa, conforme constatado no local.
- que no uniforme dos funcionários constam logomarcas da VENTURA, MARTIN DOG e SEACHEM.
- que as cinco empresas são enquadradas como EPP e EIRELI ☐ que a ECO FISH, MARTIN DOG e VENTURA PET são optantes pelo SIMPLES NACIONAL.
- que entre as mensagens eletrônicas entregues pelo Eliezer durante a diligência, havia uma que mencionava a intenção de burlar o fisco, simulando vendas por outras empresas do grupo, com a finalidade de não serem desenquadradas do SIMPLES.
- que a VENTURA, VENTURA PET E MARTIN DOG não possuem habilitação para operar com comércio exterior, que as importações eram feitas pela ECO FISH e pela TREVO. Quando ocorreram as autuações nessas duas empresas, foi contratada uma terceira para realizar as importações. Esta, por sua vez, também foi autuada. Então iniciaram-se as negociações para que a TRUST realizasse as importações para o grupo.
- que Eliezer e Hemerson Carlos Conti Mozelli, sócios das empresas TREVO e MARTIN DOG, respectivamente, possuem mesas na mesma sala.
- que o funcionário Vagner da Silva Santos, almoxarife e armazenista da VENTURA, mencionou que os funcionários da TREVO, constantes na GFIP desta, trabalhavam na sede das empresas VENTURA/ECO FISH/MARTIN DOG.

- que, apesar de constatado que os funcionários da TREVO estavam trabalhando na sede da VENTURA, Eliezer, em sua entrevista como sócio daquela empresa, contestou esta informação.
- que foram tiradas fotos dos carros no estacionamento da VENTURA/ECO FISH/MARTIN DOG e dois deles pertenciam a funcionários da TREVO.
- que, apesar de a MARTIN DOG, VENTURA e ECO FISH estarem registradas no endereço Tamotsu Iwasse, 1260, Guarulhos, nos Galpões 1, 2 e 3, respectivamente, não há separação de estoque nem salas separadas de cada empresa. Que Eliezer, durante sua entrevista como procurador da ECO FISH, mencionou que há entradas laterais de cada empresa, mas durante a diligência não foi possível ver essa separação.
- que Eliezer cuida dos negócios da TREVO, ECO FISH (com procuração) e também da VENTURA, conforme afirmado pela sócia dessa última, Elaine Rodrigues Martins. Durante entrevista, a mesma disse que não tem informações sobre importações, clientes, estoques, etc.. Mencionou que atua como gerente de recursos humanos.
- que a VENTURA PET tem sede em outro endereço que não a VENTURA. Contudo, Adriana Martins, funcionária do setor de Contas a Pagar da Ventura, em sua entrevista, afirmou que recebe documentos emitidos de cada empresa e realiza seu pagamento através da respectiva conta-corrente. Que em sua sala haviam controles relacionados à empresa VENTURA PET. Que Adriana Martins afirmou ser sobrinha do Itamar, sócio da TREVO, mas durante a entrevista, não soube dizer de qual empresa seu tio era sócio.
- que Adriana Martins também mencionou em sua entrevista que Eliezer e Hemerson cuidam da margem de lucro e definem os preços das empresas MARTIN DOG, VENTURA e ECO FISH e que os dois são as autoridades máximas, como sócios.
- que foram tiradas algumas fotos da sede das empresas VENTURA/TREVO/ECO FISH/MARTIN DOG, que ilustram como os funcionários trabalhavam juntos, como se fosse uma empresa só.
- que consta, em um e-mail cuja autoria é do Eliezer, uma planilha que demonstravam que os funcionários das cinco empresas trabalhavam como se estivessem lotados em diversos setores de uma única empresa.
- que, na recepção da empresa, haviam placas, contendo as logomarcas das empresas VENTURA, MARTIN DOG e SEACHEM.
- que na sala de Adriana Martins foram tiradas fotos de documentos que demonstram que as empresas eram administradas conjuntamente. Inclusive, verificou-se que também há controle referente às contas das

empresas TREVO e VENTURA PET, apesar de as mesmas não constarem nos sistemas da RFB naquele endereço.

- que Eliezer, apesar de ser sócio da TREVO, recebe conta de telefone nº endereço da VENTURA/ECO FISH/MARTIN DOG. Além dessa conta, também havia boleto de conta de energia, em nome da própria TREVO, no endereço das empresas VENTURA/ECO FISH/MARTIN DOG.
- que, diante das constatações, do item supracitado, conclui-se que Eliezer, apesar de ser sócio da TREVO, é administrador do grupo. Para corroborar esta afirmação, nos sistemas da Receita Federal, consta o email de Eliezer como endereço eletrônico da VENTURA.
- **que, na página do Facebook da VENTURA, ela denomina o grupo de empresas como "Grupo Martins".**

É informado, com relação à VENTURA, que *"Durante a diligência foram entregues muitos documentos relevantes. Em primeiro lugar, é incomum o fato de a VENTURA ter em seus arquivos faturas e outros documentos relacionados às importações realizadas pela TRUST, numa pasta chamada "Importação". Entende-se que a importadora não passaria a documentação referente às importações para a cliente, nos casos de importação direta, conforme declarado nas DIs à Receita Federal do Brasil"*.

"Caso realmente a VENTURA tivesse adquirido as mercadorias no mercado interno, não haveria razão de ter informações em seus computadores sobre as importações da TRUST. Porém, haviam pastas contendo faturas proforma, algumas em excel, confirmações em nome da TRUST, além de outros documentos que comprovam a fraude de ocultação do real adquirente".

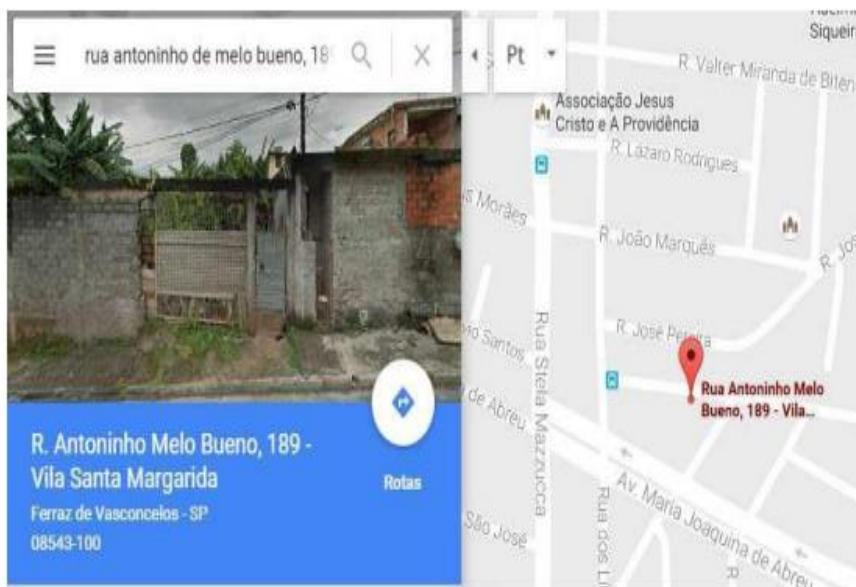
A Fiscalização conclui que *"as importações realizadas pela TRUST, objeto desta fiscalização, não foram importações DIRETAS, já que tinham destinatário certo. A documentação entregue à fiscalização deixa claro que haviam negociações e pagamentos anteriores ao registro das DIs, o que descaracteriza a importação DIRETA"*.

Com relação à empresa VENTURA PET, mostraram-se infrutíferas duas tentativas de intimação, por via postal, no endereço constante nos cadastros da RFB. A intimação teve sucesso apenas quando foi endereçada à sócia Neunice Nascimento Rodrigues em 30/09/2016.

Em 21/10/2016, a VENTURA PET alegou que continua funcionando no endereço constante no Cadastro CNPJ, qual seja, Rua Antoninho de Melo Bueno, 189, Ferraz de Vasconcelos, SP. Alegou que o insucesso referente às intimações por via postal na sede da empresa pode ter sido devido a um problema ocorrido nos Correios.

"Porém verificou-se, em pesquisa ao site <http://maps.google.com>, que o endereço que consta no cadastro da Receita Federal do Brasil e na Junta Comercial da

VENTURA PET não parece ser um endereço comercial, mas sim um terreno abandonado. A foto apresentada é a seguinte:"



"Ademais, em sua página do Facebook(https://www.facebook.com/venturapet/?ref=page_internal), a VENTURA PET apresenta seu endereço como sendo o da VENTURA (Rua Tamotsu Iwasse, 1260, Guarulhos), diferentemente do que consta nos cadastros da Receita Federal (Rua Antoninho Melo Bueno, 194, Ferraz de Vasconcelos)".

A autoridade fiscal informa, ainda, que, nas postagens realizadas na plataforma Facebook por parte da VENTURA PET há divulgação de produtos da MARTIN DOG, o que demonstraria uma ligação entre as empresas adquirentes ocultadas da TRUST.

"Com relação ao boleto referente ao pagamento efetuado para a TRUST, esclareceu que não encontrou o comprovante do boleto devidamente pago. Informou que "chegou a solicitar a cópia do comprovante do banco em que foi realizado o pagamento. Entretanto, foi informada pelo agente arrecadador que somente é possível a obtenção da cópia do boleto na agência em que foi efetuado o pagamento do boleto bancário. Ocorre que a notificada não consegue identificar em qual agência bancária foi realizada o recolhimento." A fim de comprovar que a quitação foi efetuada, apresentou extrato bancário da empresa TRUST, porém este documento..... não comprova que o pagamento foi efetuado pela VENTURA PET".

Posteriormente, foi apresentado um comprovante de pagamento do boleto bancário relacionado à compra dos itens importados pela TRUST. A fiscalização afirma, contudo, que este comprovante não demonstra que o pagamento foi realizado pela VENTURA PET.

"Entregaram também um contrato de locação do imóvel (<contrato de locação do imóvel.pdf>). Com relação a este documento, cabe mencionar que consta que o

mesmo foi firmado em 31 de agosto de 2015, porém o reconhecimento de firma apresentado, relativo ao locador, é de 04 de novembro de 2016. No documento apresentado não consta o reconhecimento de firma da Sra. Neunice Nascimento Rodrigues. Com relação à data deste documento, trata-se da mesma em que houve alteração contratual da VENTURA PET, com a saída da sócia Luciana Martins e entrada da sócia Neunice. Porém, conforme consta no próprio documento de alteração contratual (<Alteração Contratual Ventura PET.pdf>), a empresa já estava sediada neste endereço. Em consulta à Ficha cadastral completa da empresa na JUCESP (<Ficha Jucesp Ventura Pet.pdf>), verificou-se que a alteração para esse endereço se deu em 10/03/2014". É informado, ainda, que se trata da residência do locador.

Com relação à MARTIN DOG, a autoridade fiscal informa que "Com relação ao pagamento realizado para a TRUST, apresentou resposta muito parecida com aquela da VENTURA PET. Informou que "(...) a empresa esclarece que não encontrou o comprovante do boleto devidamente pago, e que chegou a solicitar a cópia do comprovante ao banco em que foi realizado o pagamento. Entretanto foi informada pelo agente arrecadador que somente é possível a obtenção da cópia do boleto na agência em que foi realizado o pagamento. Ocorre que, a notificada não consegue identificar em qual agência foi realizada (sic) o recolhimento."

De forma similar à VENTURA PET, foi apresentado um extrato da TRUST que, contudo, não demonstra que o pagamento do boleto foi realizado pela MARTIN DOG. Posteriormente, "Em 21/10/2016, a MARTIN DOG entregou documento mencionando que havia conseguido localizar a unidade bancária em que foi realizado o pagamento. Assim, conseguiu cópia do comprovante de pagamento <Comprovante de pagamento.pdf>, que foi anexado a esse processo. Porém não foi possível identificar que o pagamento foi efetuado pela MARTIN DOG"

*Com relação à ECO FISH, "Verificou-se que foram diversas as tentativas de embarçar a fiscalização, com pedidos de prazo não razoáveis para entrega da documentação relacionada às importações registradas em seu nome, tendo resultado na lavratura de Auto de Infração de Embarço do processo 10314.720757/2016-17". **Verificou-se, ainda, que a única sócia da ECO FISH não atuava na empresa.** O procurador desta é o sr. Eliezer Martins, sócio da TREVO e que foi entrevistado no dia da diligência realizada na sede da VENTURA e ECO FISH. Eliezer Martins é, ainda, sócio do pai da Beatriz, Itamar de Souza Martins.*

Com relação ao conjunto probatório da ocultação do real adquirente, "Identificou-se, no decorrer da fiscalização, que as empresas TRUST e VENTURA atuaram em conjunto uma vez que foram apresentadas comunicações eletrônicas que mostram que a VENTURA é quem tinha conhecimento de prazos de pagamento e que foram realizados pagamentos antecipados para a TRUST. Além disso, a VENTURA mencionou na mensagem eletrônica <email 171014trust pagtos mudou meio caminho.pdf>, enviada em 17/10/2014 para a TRUST, que a primeira

importação teria prazo diferenciado, uma vez que foi preciso alterar no meio do caminho para a TRUST".

É informado, ainda, que a TRUST não apresentou os extratos bancários contendo os recebimentos referentes às mercadorias vendidas para a VENTURA. Como essa análise era imprescindível, foram analisados os extratos bancários fornecidos pelos bancos através de requisição de movimentação financeira (RMF). É repetida a informação de que, após a diligência realizada na VENTURA em 15/07/2015, houve emissão de notas fiscais de venda pela TRUST para VENTURA e outras três empresas do grupo. Anteriormente, a TRUST emitia as notas de venda apenas para a empresa VENTURA.

Traçando uma "linha do tempo", a Fiscalização verificou que as importadoras TREVO e ECO FISH foram autuadas em março e maio de 2014 e que, por este motivo, passaram a ser utilizados os serviços da TNX COMERCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA. Em Setembro de 2014, esta foi autuada. Então as importações, cujas confirmações estavam em nome da TREVO ou da TNX, de acordo com documentos entregues pelo Eliezer, foram direcionadas para a TRUST.

"A fim de relacionarmos a documentação entregue, tanto pela TRUST, como pela VENTURA, com as operações registradas pela TRUST e analisadas neste procedimento fiscal, foi elaborada a tabela a seguir, contendo dados das declarações de importação, das mensagens eletrônicas trocadas entre as duas empresas, dos documentos entregues pela VENTURA e dos contratos de câmbio entregues em respostas às intimações"

Dados das Declarações de Importação			Dados dos e-mails e documentos da VENTURA			Dados dos contratos de câmbio entregues pela TRUST					
DI	EXPORTADOR ESTRANGEIRO	Data do registro da DI	Simulação encomenda (fatura)	Processo TRUST	Documento entregue pela Ventura	Contrato de câmbio	Valor do contrato (Usd/ Eur)	Valor do contrato (R\$)	Invoice no Contrato de câmbio	Banco	Data
14/21660840	SEACHEM LABORATORIES, INC.	10/06/14	-	TR0625	e-mail sobre cheque administrativo e confirmação TNX (A)(31)	125406152	31.548,72	R\$ 77.364,27	7053A	HBOC	28/10/2014
14/21661039	SEACHEM LABORATORIES, INC.	10/06/14	-	TR0601	e-mail sobre cheque administrativo e confirmação com endereço da TNX (A)(32)	125406153	71.874,36	R\$ 178.753,08	-	HBOC	28/10/2014
14/21672334	SEACHEM LABORATORIES, INC.	10/06/14	-	TR0601	e-mail sobre cheque administrativo e confirmação TNX (A)(33)	125406154	118.436,37	R\$ 294.705,45	69758A	HBOC	28/10/2014
14/20654723	ROLF C. HAGEN INC.	27/06/14	-	TR0625 Par	033_001.pdf (B)(b1)	-	-	-	-	-	-
15/00015379	ROLF C. HAGEN INC.	02/06/15	025145	TR0672 Achil	1456_001.pdf e confirmação TNX (B)(b2)	125931795	45.274,47	R\$ 143.406,88	0562730	Citibank	24/11/2014
15/01626690	ROLF C. HAGEN INC.	23/06/15	2054570	TR0668 NEC	1831_001.pdf e confirmação TNX (B)(b3)	125918657	14.365,44	R\$ 36.161,87	0562720	Citibank	29/11/2014
15/02126319	ROLF C. HAGEN INC.	03/06/15	1054; 1051_001.pdf, confirmação TNX (A)	TR0721	824280 (TNX)	126104702	39.399,87	R\$ 10.116,66	2017204	Citibank	04/12/2014
				Mostrar;	020853 (TNX)				2017281		
				confirmação TNX (B)(b4)	027923 (TNX)				2051119		
					020527 (TNX)				2051116		
15/02350660	ROLF C. HAGEN INC.	13/06/15	020047	Chen TR0144 (B)(b5)	020047 (TNX)	126307005	37.254,66	R\$ 93.421,51	2064764	HBOC	10/10/2015
15/06105713	ROLF C. HAGEN INC.	06/06/15	020045	TR0153 Gappy	020045 (TNX) (B)(b4)	129401565	27.035,76	R\$ 81.350,60	2076589	Citibank	15/05/2015
15/06401939	JIANGSU GEMEI GIFTS & FAVOURITE INDUSTRY CO. LTD.	09/06/15	-	TR0737	confirmação PF14295 (TREVO) (C)	126177022	22.742,57	R\$ 58.152,75	(não entregues)	Citibank	03/12/2014
						127429613	51.853,68	R\$ 135.878,17	PF14295	HBOC	03/02/2015
15/07135195	CHUANG YING MANUFACTURING CO. LTD.	20/06/15	-	TR0722 Alcan	e-mail sobre cheque administrativo e Cheong Xing Manufacturing.pdf (D)	127364918	3.738,34	R\$ 11.833,33	96	Citibank	04/03/2015
						127502703	63.029,70	R\$ 162.425,51	97	HBOC	19/02/2015
						126133349	27.355,62	R\$ 70.230,27	97	HBOC	02/12/2014
15/14534279	QINZDAO DA AN INDUSTRY CO. LTD.	17/06/15	-	TR0919	(E)	128105912	9.166,60	R\$ 27.841,56	DABEC01	Citibank	09/04/2015
						1310240396	21.365,40	R\$ 74.757,53	DABEC08	Santander	17/06/2015

A autoridade fiscal informa que em todas as declarações de importação analisadas foi detectada a ocultação do real adquirente, com notas fiscais emitidas para a VENTURA poucos dias após o registro das DIs.

Em seguida, apresenta características das diversas operações de importação analisadas, onde os exportadores estrangeiros foram SEACHEM, ROLF HAGEN, JINJIANG QIMEI GIFTS, CHUANG XING e QINGDAO DA AN. As irregularidades relatadas pela autoridade fiscal envolvem, entre outras:

- adiantamento de recursos por parte da VENTURA para a TRUST;
- omissão, no curso da ação fiscal, de informações acerca de pagamentos realizados pela VENTURA à TRUST, e interveniência da VENTURA no processo de importação;
- Faturas, emitidas para a TRUST onde o endereço constante é o da TNX, empresa anteriormente utilizada pela VENTURA para realizar suas importações;
- Fatura com a mesma numeração, contudo, com versões endereçadas para empresas diferentes: TNX e TRUST;
- Negociações, entre a TRUST e a VENTURA, prévias às operações de importação, incluindo "simuladores" de custos;
- repasse integral de mercadorias para um único cliente;
- documentos da importadora TNX na sede da VENTURA, incluindo confirmações em nome da TNX que, posteriormente, foram operacionalizadas através da TRUST;
- importação de marcas exclusivas da VENTURA, por parte da TRUST;
- importação fracionadas para quatro empresas, mas com entrega de todas as mercadorias na VENTURA;
- versões de faturas, tendo, como destinatárias, empresas diferentes;
- ausência de comprovação, por parte da TRUST e por parte dos adquirentes, do pagamento realizados por estes àquela, após a revenda das mercadorias importadas.

Adiante, a Fiscalização afirmou que, analisando a contabilidade da TRUST, verificou vários lançamentos a débito, tendo como origem a VENTURA, tendo como contrapartida a conta Adiantamento a Processos de Importação por Conta e Ordem. No entanto, em suas DIs, a TRUST declara que são importações diretas.

"A Ventura deveria ter providenciado a sua própria habilitação e ter apresentado à unidade da SRF com jurisdição para fiscalização aduaneira sobre o seu estabelecimento matriz, cópia do contrato firmado entre as duas empresas (encomendante ou adquirente e importadora), caracterizando a natureza de sua vinculação, a fim de que a contratada fosse vinculada à encomendante ou adquirente no Siscomex, pelo prazo ou operações previstos no contrato. Mas não há registro nos sistemas de contratos firmados previamente com a VENTURA, nem tampouco a VENTURA possui habilitação, nos termos da IN SRF nº 650, de 2006".

"Não se pode esquecer que a ocultação do sujeito passivo pode ocorrer mesmo no caso da importação por encomenda da IN SRF 634/06, em que não há qualquer adiantamento de recursos, desde que fique provado, por outros meios, que a importação já tinha encomendante predeterminado. Isso ocorre porque, tanto no caso da importação por conta e ordem quanto no caso da importação por encomenda, o real adquirente oculto goza das vantagens já expostas neste relatório, conforme exposto anteriormente. Assim, mesmo para aqueles casos em que aparentemente não houve adiantamento de recursos, pelos outros meios, ficou provado que houve ocultação".

Posteriormente, a autoridade fiscal sintetizou os pontos que a levaram a concluir que, nas operações ora em julgamento, ocorreu a ocultação dos reais adquirentes das mercadorias importadas:

- *a empresa VENTURA não conseguiu habilitação para operar com comércio exterior e, por este motivo, realizou suas importações através da TREVO, ECO FISH, TNX e TRUST;*
- *entre as mensagens eletrônicas entregues pela VENTURA, durante diligência, estava uma em que haviam documentos em anexo enviados pela TRUST que tratavam de Importações por Encomenda em nome da cliente VENTURA;*
- *havia ficha de cadastro da Rolf Hagen com dados da TRUST, que mencionava como contatos a Sandra e o Sr. Sidney, que é funcionário da ECO FISH, e possui e-mail sidney@venturaaquarismo.com.br* • *havia créditos recebidos em conta bancária com antecedência de três a quatro meses, em alguns casos;*
- *na contabilidade da TRUST estavam escriturados diversos adiantamentos a processos de importação por conta e ordem em nome da VENTURA;*
- *a TRUST informou que recebeu pagamentos referentes às vendas das mercadorias importadas nas DI's relacionadas no item 4.3.1. mas não quis apresentar os extratos onde poder-se-ia comprovar os créditos em conta corrente;*
- *apesar de ter sido intimada a apresentar data e meio de pagamento relacionados cada nota fiscal de venda (planilha 2 do Termo de Intimação DIFIS I n° 341/2015), apresentaram apenas os valores recebidos por cada venda, conforme consta no documento <Tabela de Notas Fiscais Trust.pdf>;*
- *ao analisar esses valores da tabela, verificou-se que vários não estavam contabilizados e/ou não tinham entrado em contas bancárias;*
- *comparando-se os pagamentos que a VENTURA disse ter feito para a TRUST, os valores não batem perfeitamente com os contabilizados ou com aqueles mencionados como recebidos pela TRUST;*
- *mensagens trocadas entre o Eliezer e a Sandra, da TRUST, demonstram a negociação realizada antecipadamente, além da entrega de cheques administrativos referentes a várias operações de importação;*
- *a TRUST já tinha sido autuada anteriormente por ocultação do real adquirente VENTURA pela Alfândega de Porto do Itajaí;*

- *as notas fiscais de saída das mercadorias são emitidas poucos dias após o registro da DI e da emissão das notas fiscais de entrada, contendo a exata quantidade importada;*
- *nas notas fiscais emitidas para a VENTURA PET, MARTIN DOG e ECO FISH constava a informação para entrega: Ventura com imp exp de Aquários e Equipamentos Eireli Rua Tamotsu Iwasse, 1260, Vila Nova Bonsucesso Guarulhos / SP CEP 07176-000.*
- *no caso da Fatura PF14295, da exportadora Jinjiang Qimei Gifts & Favourite Industry Co LTD, haviam várias versões do documento no formato excel. Em várias delas, constava a TREVO como compradora (buyer) e importadora (importer). Este fato demonstra que a VENTURA tinha a intenção de utilizar a empresa pertencente ao grupo, porém decidiu alterar e importar pela TRUST, sendo que esta sabia desse fato, conforme mensagens trocadas entre a Sandra (TRUST) e o Eliezer (TREVO);*
- *faturas da exportadora SEACHEM, com a mesma numeração que as que instruíram DIs analisadas neste procedimento fiscal, foram entregues durante a diligência ao estabelecimento da VENTURA/ECO FISH, porém tinham a empresa TNX como importadora;*
- *várias confirmações entregues pela VENTURA, referentes às importações da ROLF HAGEN, estavam em nome da TNX, empresa que estava sendo usada pelo grupo VENTURA, mas que posteriormente passaram para a TRUST, devido a risco de autuações em zona primária;*
- *a ECO FISH era a empresa do grupo que registrava anteriormente as DIs do exportador Qingdao Da An. As mercadorias importadas dessa empresa pela TRUST foram vendidas para a VENTURA, VENTURA PET, MARTIN DOG e ECO FISH.*

"Caracterizada a ocultação do real adquirente das mercadorias importadas por meio da cessão de nome em operações de comércio exterior, aplica-se a multa prevista no art. 33 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007".

Lei nº 11.488/2007

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).

O valor da multa, R\$ 179.539,59 (Cento e setenta e nove mil, quinhentos e trinta e nove reais e cinquenta e nove centavos), foi calculado com base em dados retirados da base de dados da RFB, por meio do sistema DW Aduaneiro.

Por fim, a autoridade fiscal tece considerações acerca da decadência.

Contraditando a Fiscalização, a empresa TRUST inicia sua peça afirmando que *"Trata-se, todavia, de medida fiscal totalmente nula, eis que inexistente ocultação de possíveis reais adquirentes das mercadorias e de que tais pagamentos por elas realizados foram com intuito de financiar a operação em comento, bem ainda afronta aos princípios da legalidade e do non bis in idem a partir do momento que imputa à empresa TRUST, ora Impugnante, a penalidade objeto do presente Auto,*

cumulada com a penalidade de perdimento das mercadorias convertida em multa de 100% do valor aduaneiro, a qual está sendo exigida pela via transversa da solidariedade da sujeição passiva nos PAF's instaurados contra as supostas reais adquirentes".

Adiante, assevera que a *"..Autoridade Fiscal se baseou em meras presunções para afirmar que a Impugnante almejava ocultar as citadas empresas nas operações de importação em comento, tratando-se de uma autuação deveras frágil e desprovida de lastro probatório".*

Afirma que não diz respeito à impugnantes quaisquer supostas irregularidades referentes ao fato de que as pessoas jurídicas Ventura, Eco Fish, Ventura Pet e Martin Dog estariam atuando em conjunto, como se fossem uma só empresa.

"Ocorre que tais supostas irregularidades no âmbito das atividades perpetradas por estas pessoas jurídicas em nada dizem respeito à Impugnante, não sendo hábeis para que se considere que as importações formalizadas na modalidade "conta própria" pela Impugnante com posterior revenda no mercado interno para tais pessoas jurídicas sejam necessariamente fraudulentas, o que não são".

Afirma que apresentou, à Fiscalização, documentos hábeis e idôneos que comprovam que as operações de importação foram realizadas com recursos próprio e que realizou a revenda das mercadorias no mercado interno, auferindo lucro. Relata, ainda, ter entregue documentos que demonstram a negociação internacional realizada entre a Impugnante e os fornecedores estrangeiros.

Se insurge contra o fato de que, mesmo tendo apresentado os documentos citados no parágrafo precedente, a autoridade fiscal entendeu ter a Impugnante cedido o nome a terceiros, em razão de três situações.

Explica que uma importação "por conta própria", tal qual a realizada pela Impugnante, envolve toda a negociação internacional, bem como os riscos e custo da operação são realizados e suportados pela importadora, que após a entrada das mercadorias importadas em seu estoque, as revenderá no mercado interno, em típica comercialização, pela qual auferirá lucro.

Caracteriza o que seria uma importação por conta e ordem de terceiro para concluir que *"para que uma importação por conta e ordem de terceiro esteja mascarada como uma importação por conta própria, é essencial que o terceiro oculto, que seria o "real adquirente" em uma operação regular, é que esteja financiando tal operação, o que não ocorreu no caso concreto".*

A impugnante transcreve o item 4.3.5 do Relatório Fiscal, onde a Auditora Fiscal autuante trata do conjunto probatório da ocultação do real adquirente para afirmar que a narrativa em nada invalida as regulares operações de importação por conta própria realizada pela Impugnante, que após desembaraçar as mercadorias importadas, pulverizou no mercado interno, como qualquer outra operação de importação praticada na modalidade conta própria.

"Não obstante a esses fatores, toda a narrativa de que as DI's em comento seriam na verdade importadas pela pessoa jurídica "TNX" na qualidade de prestanome da "Ventura" e, diante da impossibilidade da primeira realizar tais importações, as mesmas, segundo as informações fiscais, teriam em tese sido direcionadas para a empresa Impugnante, é desprovida de qualquer comprovação, não passando de suposições levantadas pela Autoridade Fiscal para articular um suposto esquema fraudulento, porem ausente de comprovação probatória dessa artimanha".

Informa que comprovou a autenticidade de todos os documentos instrutivos das DIs constantes no auto de infração, a regularidade e existência da empresa exportadora, a regularidade dos preços praticados, toda a negociação comercial realizada e a ausência de qualquer adiantamento de valores por parte de terceiros ocultos. Contudo, houve por bem a Autoridade Fiscal se lastrear em meras presunções com o fito de penalizar a Impugnante com o perdimento das mercadorias convertido em multa.

Afirma que a Autoridade Fiscal ignorou todos os documentos e esclarecimentos apresentados, simplesmente afirmando que haveria ocultação do real adquirente nas importações autuadas pelo único motivo de a Impugnante haver revendido as mercadorias no mercado interno após seu desembaraço, que é o que se espera de uma operação como esta.

"A afirmação de ocultação do real adquirente se mostra inverídica se analisarmos os extratos bancários apresentados pela Impugnante perante a Fiscalização, documentos pelos quais restou cabalmente comprovado que a Impugnante custeou a operação de importação utilizando-se de recursos próprios, sem o recebimento de qualquer adiantamento de valores, o que desnatura a infração aduaneira a ela atribuída".

Pugna pela nulidade do lançamento tributário pois a infração estaria consubstanciada em meras presunções, o que afrontaria os princípios constitucionais da legalidade estrita e da verdade material, na medida em que o combatido auto de infração não indica com precisão os fatos e dados que apontam a prática da interposição fraudulenta de terceiros, realizando meras deduções para consubstanciar o lançamento.

Preliminarmente, alega que o auto de infração foi lavrado com base em meras suposições, e assim para que possa ser imputada a penalidade, deve necessariamente restar caracterizado o dano ao erário, por meio de comprovação da fiscalização.

Afirma que, com relação às DIs em julgamento, o único indício de cessão de nome utilizado pela Autoridade Fiscal é o fato de a Impugnante haver revendido as mercadorias objeto das operações de importação no mercado interno.

Afirma que, da tabela colacionada às fls. 35 do Relatório Fiscal, observa-se que a impugnante realizou a venda regular das mercadorias importadas, emitindo as devidas notas fiscais e auferindo lucro na operação.

Apresenta uma tabela comparativa dos valores aduaneiros, bem como valores de revenda praticados pela impugnante no âmbito das DIs em julgamento para afirmar que, em todas as vendas realizadas, auferiu lucros condizentes com operações de mercancia no mercado interno.

Alega, ainda, que não houve qualquer prova hábil a desconstituir a regularidade das operações de importação realizadas pela impugnante, razão pela qual não há como subsistir a penalidade fiscal maculada de vícios, em especial, do devido processo, legalidade estrita e verdade real.

"Neste sentido, o ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou fato, nos moldes do art. 373, inciso I do NCPC, sendo no caso em tela que tal dispositivo é aplicado na via administrativa para a i. Autoridade Fiscal que lavrou o respectivo auto de infração, haja vista conjugação do art. 9 do Decreto 70.235/72 c/c art. 142 do CTN, onde a descrição do fato para o lançamento deve ser claro e preciso, o que no caso em tela inexistente".

Adiante, a impugnante assevera que é necessário que a autoridade fiscal fundamente o ato ou decisão administrativa, declarando expressamente a norma legal e o acontecimento fático que autorizou a prática do ato ou a prolação da decisão.

Ainda preliminarmente, a Impugnante alega violação ao princípios do bis in idem, da legalidade, da tipicidade, da especialidade da sanção e da segurança jurídica pois, além da penalidade imposta relativa ao auto de infração ora em julgamento, baseada no art. 33 da Lei 11.488/07, estaria a empresa sendo, ainda, penalizada, com aplicação da pena de perdimento convertida em multa de 100% do valor aduaneiro, nos PAF's 10314.722505/2016-14;10314.722506/2016-69;10314.722487-2016-71; 10314.722507/2016-11, onde a base legal utilizada é o art. 23, V, do Decreto-lei 1.455/76.

"Assim, é claro concluir que para o importador ostensivo, aquele que cedeu o nome para outrem, sendo no caso, conforme entende o Fisco, a empresa TRUST, ora Impugnante, deve a ela ser imputada tão somente a sanção prevista no artigo supracitado, sendo totalmente vedada imputação da solidariedade, em co-autoria, da infração do artigo 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455/76".

Posteriormente, afirma que foi a impugnante quem realizou a importação em sua integralidade, suportando todos os riscos e ônus da operação, procedendo aos fechamentos de câmbio junto ao exportador e posteriormente revendendo as mercadorias no mercado interno.

"Nesse sentido a aplicação da penalidade imposta a empresa Impugnante contraria ainda o PRINCÍPIO DA INDIVIDUALIZAÇÃO DA PENA, norma inserta no art. 5º, inciso XLV da Constituição Federal, isso porque se existem irregularidades em operações das empresas "VENTURA", "VENTURA PET", "ECO FISH" e "MARTIN DOG", tais fatos não se confundem em nenhum momento com a atuação da Impugnante, que não ocultou terceiros interessados nas operações fiscalizadas".

Argumenta que o fato de existir a possibilidade de haver irregularidades nas constituições da VENTURA, VENTURA PET, ECO FISH e MARTIN DOG, isso não pode ser utilizado para "contaminar" as operações de importação realizadas por conta própria da Impugnante.

*"Ante o exposto, resta evidente que a Impugnante não incorreu em qualquer ato infracional, pois agiu dentro de sua estrita legalidade apresentando os documentos exigidos pela fiscalização quando realizado o devido desembaraço aduaneiro, realizando o pagamento dos tributos, **NÃO PODENDO AGORA SER PENALIZADA POR ATOS EXÓGENOS**, e que sequer pode exercer sua ampla defesa, ou seja, lavrou-se o auto de infração já imputando penalidade com base em investigação carente de respaldo legal, e ainda contra terceiros que não a empresa Impugnante, merecendo, pois o devido afastamento de qualquer penalidade".*

Alega violação ao Princípio da Legalidade Estrita e da Tipicidade Fechada pois, para a devida configuração do tipo infracional, na operação de importação deve-se ocultar o sujeito passivo responsável pela operação assim como os recursos devem provir de outra pessoa jurídica a fim de burlar o sistema de fiscalização.

Afirma que encontra-se ausente a conduta descrita pela fiscalização da tipificação da conduta de "ocultação do real adquirente" pois conforme os documentos acostados ao presente processo administrativo fiscal esses permitem identificar que a Impugnante realizou a importação por conta própria.

"Com efeito, o ordenamento jurídico pátrio veda a imposição de constituição tributária e/ou aplicação de qualquer espécie de sanção, sem que haja a regular apuração das infrações, vedando a aplicação por mera presunção ou mesmo por mera semelhança".

Informa que não foi indicado pelo auditor fiscal com precisão a infração praticada e, por conseguinte, o dispositivo legal que culminava a sanção para tal conduta, restringindo-se a presente exação fiscal a indicar a mera semelhança das operações, ou seja, por existir uma outra pessoa jurídica em que constatou-se supostas irregularidades abarcou de forma geral a todas as outras operações realizadas, incluindo as operações da empresa impugnante.

Assevera que nas operações de importação realizada pela Impugnante não se operou qualquer tipo de interposição fraudulenta e sequer qualquer tipo de adiantamento de valores, não havendo ingresso de recursos de terceiros a título de adiantamento para custear a operação por conta própria do sujeito passivo.

Afirma que realizou as operações exatamente como manda a legislação, com posterior "pulverização" das mercadorias no mercado interno.

"O entendimento exarado por esta Autoridade Fiscal na verdade força a ideia de que a importação por conta própria somente pode ser aquela em que o importador nacionaliza as mercadorias, estoca e, só depois, pode ter um pedido de venda".

Afirma que mesmo que exista um comprador pré-definido, não surge do texto legal a noção de obrigatoriedade no sentido de que todas as operações de comércio exterior sejam enquadradas no modalidade "por encomenda".

Contesta o entendimento exarado no auto de infração alegando que, segundo esse, uma empresa que distribua produtos importados estaria proibida de trabalhar seu estoque na forma just-in-time. Ou ainda, customizar esses produtos, posto que uma vez customizados, a RFB identifica que há um destinatário previamente sabido.

Com relação às DIs onde o exportador estrangeiro foi a Seachem Laboratories, informa:

- que comprovou, diante da apresentação de seus extratos bancários, que os valores utilizados nos referidos fechamentos de câmbio advieram de sua conta bancária;
- que o fato de trabalhar com baixo estoque e alta rotatividade não pode ser utilizado pela RFB como presunção de que a Impugnante estaria praticando a cessão de nome em tais operações;
- que a exportadora esclareceu a esta Autoridade Fiscal que jamais cedeu a exclusividade de comercialização de seus produtos no Brasil, possuindo vários distribuidores;
- que, ainda que a Ventura fosse detentora da marca Seachem no Brasil, isto, por si só, não pode ser utilizado para basear uma autuação por interposição fraudulenta;
- que a própria existência do registro de uma marca estrangeira no INPI sob a titularidade de uma determinada empresa sequer significa que somente a detentora da marca irá comercializar os produtos;
- que, quanto aos alegados "adiantamentos", inexistente qualquer documento hábil a demonstrar que a impugnante teria recebido adiantamentos por parte da "Ventura" para fechamento dos contratos de câmbio;

Com relação às DIs onde o exportador estrangeiro foi a Rolf Hagen, informa:

- que comprovou, diante da apresentação de seus extratos bancários, que os valores utilizados nos referidos fechamentos de câmbio advieram de sua conta bancária;
- que o fato de trabalhar com baixo estoque e alta rotatividade não pode ser utilizado pela RFB como presunção de que a Impugnante estaria praticando a cessão de nome em tais operações;
- que inexistente provas de que a Impugnante e a Ventura estariam negociando os valores destas DIs antes dos seus registros. O documento denominado "simulação de importação", citado às fls. 73, não possui qualquer relação com a DI nº 15/0001537-9.
- que não pode ser admitida a tentativa de vinculação, por parte da autoridade fiscal, entre as atividades da Impugnante e o fato de as empresas VENTURA,

VENTURA PET, ECO FISH e MARTIN DOG aparentemente funcionarem como um grupo econômico;

- que, com relação à DI 14/2065472-3, o único indício levantado de ocultação do real adquirente, por parte da RFB, é o fato de as mercadorias terem sido revendidas para a VENTURA.
- que, com relação à DI 15/0182881-0, a suposta confirmação em nome de TNX e supostas discrepâncias entre o que foi contabilizado e o que foi informado para a fiscalização são meras presunções. O número de ordem da confirmação não teria relação com a DI e as discrepâncias não levam ao entendimento de que teria ocorrido a infração;
- que, com relação às DIs 15/0213631-9, 15/0295066-0 e 15/0618571-3, a autoridade fiscal tenta vincular documentos, referentes a outras operações da "Ventura", os quais a Impugnante desconhece;

Com relação à DI onde o exportador estrangeiro foi a Jinjiang Qimei Gifts, informa:

- que comprovou, diante da apresentação de seus extratos bancários, que os valores utilizados nos referidos fechamentos de câmbio advieram de sua conta bancária;

Com relação à DI onde o exportador estrangeiro foi a Chuang Xing, informa:

- que comprovou, diante da apresentação de seus extratos bancários, que os valores utilizados nos referidos fechamentos de câmbio advieram de sua conta bancária;
- que auferiu lucro quando vendeu as mercadorias, no mercado interno, à cliente VENTURA mediante a emissão da Nota Fiscal de Saída nº 19649;

Com relação à DI onde o exportador estrangeiro foi a Qingdao da An, informa:

- que realizou a venda das mercadorias para quatro diferentes clientes, demonstrando a efetiva distribuição dos produtos no mercado interno;
- que comprovou a realização do fechamento de câmbio da importação;

"Neste ponto, ressalta-se que o entendimento da Fiscalização de que a venda das mercadorias para um cliente após seu desembarço configuraria interposição fraudulenta é absolutamente equivocado. Ora, se considerarmos válido tal argumento uma empresa que distribua produtos importados, estaria proibida de trabalhar seu estoque na forma just-intime".

*"Por isso, na verdade, os depósitos observados pela Autoridade Fiscal **não coincidem em datas e valores aos realizados nas operações de importação**. E ainda que assim o fossem - o que não é o caso – anteriores aos registros das DI's representariam no máximo um sinal pago de modo a garantir a venda das mercadorias. E os depósitos realizados após os registros e desembarços das DI's representariam o pagamento da outra parte do valor negociado pelas mercadorias. **E inexistente qualquer dispositivo legal no ordenamento jurídico brasileiro que considere por si só a venda de todas as mercadorias de uma DI no***

mercado interno para o mesmo cliente como sinônimo de interposição fraudulenta, trata-se de simples ato de comércio".

Alega que, posto que a operação de importação foi realizada por conta própria, com posterior revenda no mercado interno, com emissão de toda a documentação fiscal pertinente, estariam ausentes os elementos que comprovariam a prova da ocultação e simulação, bem como do dolo.

*"Entende-se que a Aduana poderia cunhar de fraudulenta essas operações se **COMPROVASSE**: a adulteração de algum documento apresentado; fosse falsa a afirmação de que quem teria as responsabilidades sobre o produto; que a importadora não tivesse agido com independência financeira, sendo financiada pelo seu cliente; e os tributos incidentes não tivessem sido pagos".*

Afirma, ainda, que o dano ao erário não se demonstra no presente caso, posto que os tributos foram totalmente quitados.

"Evidente, dessa forma, a atipicidade da conduta da Impugnante em relação ao disposto no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, bem ainda ausente a efetiva ocultação de terceiro responsável e de uso de seus recursos na operação, bem ainda do efetivo DANO AO ERÁRIO, pressupostos primordiais para aplicação da penalidade em tela, o que força a urgente nulidade do Auto de Infração".

Por fim, pede que:

- Preliminarmente, a desconstituição das sanções administrativas aplicadas, na medida em que não restou comprovada a ocorrência do fato jurídico sancionado com a pena de perdimento.
- No mérito, seja julgado insubsistente o Auto de Infração impugnado devido à não subsunção dos fatos à norma, bem como determinada a sua anulação e cancelamento, com o subsequente arquivamento registro, para que seja afastada qualquer penalidade ou sanção.
- que, na forma do §12º do artigo 76 da Lei 10.833/2003 c/§5º do art. 16 do Decreto 70.235/76, seja concedida a dilação de prazo para a produção de provas documentais, necessários à instrução da presente lide, além de esclarecimentos complementares em se fazendo necessário, conforme disposição expressa do inciso III do art. 3 da lei 9784/99.

A Recorrente foi intimada pela via eletrônica em 17/10/2017, e protocolou o Recurso Voluntário em data de 16/11/2017, e com os mesmos argumentos da peça de impugnação, apresentou os seguintes pedidos:

Ante todo o exposto, requer digne-se Vossa Senhoria, receber de forma tempestiva o Recurso Voluntário, tempestivamente, para o fim de:

a) Conceder o efeito suspensivo nos termos do art. 33 do Decreto 70.235/1972, até conclusão do presente Recurso Voluntário, onde certamente restará demonstrada a inexigibilidade do malfadado crédito tributário;

b) Preliminarmente reconhecer a absoluta nulidade do auto de infração para:

(b.1) Desconstituir as sanções administrativas aplicadas, na medida em que não restou comprovada a ocorrência do fato jurídico sancionado com a pena de perdimento, pois além de ofender ao primado constitucional do devido processo legal e da individualização da pena, a i. Autoridade Fiscal está ultrapassando as barreiras da fiscalização, penalizando a Recorrente por supostos fatos que não ocorreram nas importações questionadas;

c) No caso de Vossa Senhoria, não receber as preliminares arguidas, o que não se espera e apenas por amor ao debate, **requer meritoriamente:**

c.1) O recebimento da presente **Impugnação**, bem como os documentos que a instruem, na forma do artigo 15 do Decreto 70.235/72, pelo órgão competente, para fins de reconhecer a inexistência de amparo legal que sustente à constituição da multa de R\$ 179.539,59 (cento e setenta e nove mil quinhentos e trinta e nove reais e cinquenta e nove centavos), em razão de não ter ficado caracterizada a ausência de subsunção dos fatos à norma, tanto em razão da sanção da interposição fraudulenta de terceiros, eis que consoante exaustivamente exposto, a Recorrente na qualidade de importadora cumpriu com todos os requisitos caracterizadores da importação por conta própria, realizando posteriormente ao desembaraço regular revenda das mercadorias no mercado interno;

d) Seja julgado **INSUBSISTENTE** o Auto de Infração impugnado, bem como determinada a sua **ANULAÇÃO e CANCELAMENTO**, com o subsequente **ARQUIVAMENTO E REGISTRO**, para que seja afastada qualquer penalidade ou sanção nos termos vazados nas linhas sucedidas;

Através do r. Despacho de e-fls. 1368 o processo foi encaminhado para sorteio e julgamento.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

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. Do necessário sobrestamento do processo. Tema 1.293/STJ. Incidência do art. 100 do RICARF/2023

Conforme relatório, versa o presente processo sobre auto de infração lavrado em decorrência da tipificação no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, por cessão de nome da Recorrente

para registros de declarações de importação de produtos com marcas exclusivas da primeira, tais como SEACHEM, HAGEN, DOPHIN e NICE, ocultando as empresas VENTURA COMERCIO IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE AQUÁRIOS E EQUIPAMENTOS EIRELI - EPP, CNPJ 52.186.640/0001-31, doravante VENTURA; MARTIN DOG Comércio de Produtos para Animais Domésticos Eireli - EPP, CNPJ 16.870.474/0001-24, doravante MARTIN DOG; VENTURA PET Produtos para Animais Domesticos Eireli – EPP, CNPJ 19.207.754/0001-45, doravante VENTURA PET; ECO FISH COMERCIAL IMPORTADORA E EXPORTADORA EIRELI - EPP, CNPJ 06.279.337/0001-66, doravante ECO FISH.

Assim constou a conclusão do Auditor Fiscal no respectivo TVF:

7. CONCLUSÃO

Considerando-se que:

- ficou demonstrada a ocultação das empresas VENTURA, VENTURA PET, ECO FISH e MARTIN DOG e a sua condição de reais adquirentes das mercadorias importadas pela TRUST;
- é evidente a ocorrência de cessão de nome, por parte da TRUST, às empresas mencionadas nº item anterior;
- há a expressa previsão legal para a aplicação da multa de 10% do valor da operação acobertada.

Conclui-se que resta a esta fiscalização a lavratura de multa equivalente a 10% (dez por cento) do valor aduaneiro das Declarações de Importação registradas pela TRUST - IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO EIRELI, CNPJ 07.426.908/0001-00, nos termos da legislação vigente, conforme detalhado neste relatório fiscal.

A penalidade aplicada é prevista no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007 com a seguinte redação:

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).

Com relação à natureza da infração relativa à multa por cessão de nome, inicialmente cumpre observar que a ocultação ocorre com a indicação de uma terceira pessoa para figurar como importador ao registrar as Declarações de Importação no lugar dos reais responsáveis pela operação.

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 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)

Cumprе salientar que a interposição fraudulenta de terceiros, na modalidade comprovada, caracteriza-se pela infração prevista no inciso V e §1º do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, sendo configurada mediante a comprovação de fraude ou simulação, com a devida identificação do real comprador ou responsável pelas operações de importação.

Por sua vez, a interposição fraudulenta de terceiros, na modalidade presumida, é verificada com base em um conjunto de indícios que, por meio de presunção relativa e verossímil, conduzem à conclusão da prática da infração. Essa presunção ocorre, especialmente, diante da ausência de comprovação da origem, disponibilidade e efetiva entrega dos recursos financeiros utilizados nas operações de comércio exterior. Nessa hipótese, a autuação tem como fundamento legal o inciso V e §2º do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

A **diferenciação entre a interposição fraudulenta na modalidade presumida e comprovada** sempre foi reconhecida por este CARF, a exemplo do v. **Acórdão nº 3403-002.894**, de relatoria do Ilustre Conselheiro Rosaldo Trevisan, cujo r. voto destacou que “(...) a penalidade de perdimento afeta materialmente o acobertado (e o acobertante, conjunta ou isoladamente, conforme o art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966), embora a multa por acobertamento (Lei nº

11.488/2007) afete somente o acobertante, e justamente pelo fato de “acobertar”, quando identificado o acobertado.”

Sobre a análise da infração “ocultação do sujeito passivo”, cumpre trazer a este voto os ensinamentos do ilustre Doutrinador e ex-Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes¹:

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.**

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

¹ FERNANDES, Rodrigo Mineiro. *Introdução ao Direito Aduaneiro*. São Paulo: Editora Intelecto, 2018, págs. 159-161.

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.

A finalidade da norma aduaneira, ao tipificar a infração relativa à interposição fraudulenta, é garantir a regularidade do controle aduaneiro, assegurando a correta identificação das partes efetivamente envolvidas na operação de importação ou exportação.

Destaco o **Acórdão nº 3403-002.894**, no qual o ilustre Conselheiro Rosaldo Trevisan esclareceu sobre a tipicidade da multa por cessão de nome. Vejamos:

A argumentação de que não houve fraude ou simulação, por não haver vantagem ilícita, ou, ainda, de que não houve dano ao Erário porque os tributos devidos na importação foram pagos é também improcedente, porque revela visão limitada da legislação que rege a interposição nas operações de comércio exterior, encarando-a como tributária.

A legislação aqui analisada não tem, por óbvio, escopo limitado à seara tributária.

É preciso voltar à tipicidade, revelando que o art. 33 (base legal da multa aplicada) sequer trata de supressão de tributos, e usa ao final a expressão “intervenientes ou beneficiários”. **Basta que se oculte um interveniente, que a multa é aplicável. Não se discute aqui falta de recolhimento, porque o bem jurídico tutelado não é tributário, mas aduaneiro.**

Busca a norma impedir que empresas “de fachada”, “laranjas”, “fantasmas” ocultem infratores (que podem estar violando normas de controle aduaneiro, sanitárias, ambientais, e até tributárias), evitando que sejam identificados pelos órgãos competentes. (sem destaque no texto original)

No mesmo sentido está o **Acórdão nº 3403-002.187**, assim ementado:

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Data do fato gerador: 01/02/2011, 02/02/2011, 04/02/2011

Ementa:

MULTA. IMPORTAÇÃO. ACOBERTAMENTO DE INTERVENIENTE OU BENEFICIÁRIO. EFEITOS TRIBUTÁRIOS. HABILITAÇÃO DO ACOBERTADO. IRRELEVÂNCIA.

Na aplicação da penalidade prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, por acobertamento de reais intervenientes ou beneficiários em operações de importação, é irrelevante se há efeito tributário no acobertamento, seja pela existência de responsabilidade objetiva, ou pelo fato de a matéria aduaneira extrapolar o espectro tributário. É ainda irrelevante o fato de ser o acobertado uma empresa habilitada a operar no comércio exterior, porque a conduta imputada não é “acobertar interveniente ou beneficiário sem habilitação”, mas tão-somente “acobertar interveniente ou beneficiário”, e ainda porque o acobertamento não se presta exclusivamente a subtrair ao conhecimento da autoridade aduaneira que o real interveniente ou beneficiário não é habilitado, mas também a diversos outros propósitos, entre os quais a burla ao gerenciamento de risco (subtrair ao conhecimento da autoridade aduaneira que o

real interveniente ou beneficiário oferece risco que apontaria para outro parâmetro de seletividade na importação).

MULTA. IMPORTAÇÃO. ACOBERTAMENTO DE INTERVENIENTE OU BENEFICIÁRIO. PERDIMENTO. CUMULATIVIDADE.

A penalidade prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, por acobertamento de reais intervenientes ou beneficiários em operações de importação, não prejudica a aplicação da pena de perdimento às mercadorias relativas à operação. **(PAF nº 19482.720020/2011-14. Relator: Conselheiro Rosaldo Trevisan)**

Cabe ressaltar igualmente que o enquadramento jurídico da multa prevista no artigo 33 da Lei no 11.488/2007 foi analisado através do **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. O Parecer em referência foi emitido com a seguinte 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 10951.102650/2018-31)

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 prosrita 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 SISCOMEX⁴.

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 parecer⁷. Submeto à douta consideração superior.

Considerando as razões expostas, entendo restar evidente a natureza aduaneira da multa constituída através do lançamento de ofício no presente litígio.

Por sua vez, assim prevê art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/99:

Art. 1º Prescreve em cinco anos a ação punitiva da Administração Pública Federal, direta e indireta, no exercício do poder de polícia, objetivando apurar infração à legislação em vigor, contados da data da prática do ato ou, no caso de infração permanente ou continuada, do dia em que tiver cessado.

§ 1º Incide a prescrição no procedimento administrativo paralisado por mais de três anos, pendente de julgamento ou despacho, cujos autos serão arquivados de ofício ou mediante requerimento da parte interessada, sem prejuízo da apuração da responsabilidade funcional decorrente da paralisação, se for o caso. (sem destaque no texto original)

Cumprе 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, delimitando a seguinte tese:

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, com a fixação das seguintes teses no Tema Repetitivo 1293²:

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.

No presente processo, o **Despacho de Encaminhamento de fls. 1368**, que encaminhou o processo para análise perante este CARF, foi **proferido em 09/01/2018**.

Dessa forma, considerando a natureza aduaneira da multa aplicada no auto de infração objeto deste litígio e a paralisação do processo por mais de três anos, é possível a aplicação do § 1º do art. 1º da Lei nº 9.873/99, nos termos da tese firmada pelo Superior Tribunal de Justiça no Tema 1293.

Outrossim, o **artigo 100 do RICARF**, aprovado pela **Portaria MF 1.634 de 21 de dezembro de 2023** assim dispõe:

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.

² Fonte: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=202400058975>

Considerando as razões acima e, por força do artigo 100 do RICARF/2023, deve ser sobrestado o julgamento do recurso até o trânsito em julgado dos Recursos Especiais 2147578/SP e 2147583/SP, afetos ao Tema Repetitivo 1293 (STJ).

Após, deverá o processo retornar a este Colegiado para inclusão em pauta e julgamento.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Anselmo Messias Ferraz Alves**, redator designado

O meu posicionamento difere da nobre Relatora, quando ela se baseia, em seu voto, na seguinte afirmação, para sobrestar o presente processo, em virtude deste ser passível da aplicação do instituto da prescrição intercorrente – § 1º do artigo 1º da Lei nº 9.873, de 1999: “considerando a natureza aduaneira da multa aplicada no auto de infração objeto deste litígio”.

Para mim, o que determina a natureza jurídica da norma violada, para efeitos da aplicação da prescrição intercorrente, conforme os ditames do Tema 1.293 do STJ, é a competência aduaneira primordialmente atingida por aquela violação. Se a competência aduaneira atingida pela violação for tributária, não será caso de aplicação da prescrição intercorrente, do contrário, se a competência aduaneira violada for não tributária, será caso de aplicação da prescrição intercorrente.

Abaixo, apresento os meus argumentos. Nessa apresentação, trato da multa equivalente ao valor aduaneiro, substitutiva da multa de perdimento de mercadorias, quando estas não estão mais ao alcance da sua apreensão, em casos de interposição fraudulenta. E faço isso, apesar de o caso aqui a ser tratado ser o da multa de 10% sobre o valor da operação acobertada – artigo 33 da Lei nº 11.488, de 2007, pois entendo que a conduta de ceder o nome, para ocultar os verdadeiros interessados na operação de comércio exterior, é conduta essencial para a efetivação da ocultação dos reais sujeitos passivos envolvidos na fraude.

Assim, sendo a cessão do nome um elemento do conjunto interposição fraudulenta, esta vinculação de pertencimento obriga a que as duas penalidades tenham o mesmo tratamento, quando da análise da natureza da norma violada, conforme o Tema 1.293 do STJ, para efeitos da aplicação, ou não, da prescrição intercorrente. Seguem, então, os meus argumentos.

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 quem 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, 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 fáticas (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 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 180³, deixa evidente que à Aduana, ao exercer o controle aduaneiro, compete, principalmente:

- controlar o tráfico internacional de mercadorias;
- 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

³ 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;”

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 Aduana (Receita Federal), 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.

Assim, tendo em mente que a conduta de cessão do nome, para a ocultação dos reais sujeitos passivos em operações de comércio exterior, é elemento que pertence ao conjunto interposição fraudulenta, cuja conduta é penalizada com a pena de perdimento da mercadoria, substituída, quando da sua não localização, pela multa equivalente ao valor aduaneiro da operação fraudada, tenho por convicção que não se aplica o § 1º do artigo 1º da Lei nº 9.873/99 nos casos de multa por cessão do nome, conforme decisão sobre o Tema 1.293 do STJ.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Anselmo Messias Ferraz Alves