



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10494.000698/2008-78
ACÓRDÃO	3401-014.543 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ANDRE D. TECNOLOGIA E SERVICOS
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Regimes Aduaneiros

Período de apuração: 16/12/2003 a 09/02/2004

IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. IPI-IMPORTAÇÃO. IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM. SUJEIÇÃO PASSIVA. CONTRIBUINTE E RESPONSÁVEL. INVERSÃO DOS POLOS DA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA. VÍCIO MATERIAL. NULIDADE DO LANÇAMENTO.

Nos termos do artigo 31, inciso I, do Decreto-Lei n.º 37/1966, considera-se contribuinte do Imposto de Importação o importador, assim qualificado aquele que promove a entrada de mercadoria estrangeira no território nacional. Ao adquirente — aquele que encomenda a importação realizada por terceiro — o artigo 32, inciso III, alínea c, do mesmo diploma legal atribui exclusivamente a condição de responsável tributário. Idêntica lógica informa o artigo 35, inciso I, alínea b, da Lei n.º 4.502/1964 no que tange ao IPI incidente nas operações de importação.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, dar provimento para reconhecer a nulidade do auto de infração por erro formal em razão de erro na sujeição passiva. Vencidos os conselheiros Mateus Soares de Oliveira e Laura Baptista Borges que declaravam a nulidade por erro material.

Assinado Digitalmente

Laércio Cruz Uliana Junior – Relator e Vice-presidente

Assinado Digitalmente

Leonardo Correia Lima Macedo – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros :Celso José Ferreira de Oliveira, Laércio Cruz Uliana Junior, Marco Unaian Neves de Miranda (Substituto),Mateus Soares de Oliveira, Laura Baptista Borges, Leonardo Correia Lima Macedo(Presidente). Ausente(s) conselheiro(a) Ana Paula Pedrosa Giglio, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a)Marco Unaian Neves de Miranda.

RELATÓRIO

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por SECURITECH TECNOLOGIA EM SEGURANÇA LTDA (CNPJ nº 91.846.428/0001-05), sediada na Avenida Padre Cacique, nº 230, Conj. 204 e 205, Porto Alegre/RS, com responsabilidade solidária de SEAIR INTERNACIONAL COMÉRCIO EXTERIOR LTDA, em face do Acórdão nº 07-17.961, prolatado pela 2ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis/SC (DRJ/FNS), em sessão de 30 de outubro de 2009, que julgou improcedente a impugnação apresentada pela recorrente, mantendo integralmente o crédito tributário exigido nos autos de infração lavrados em face de alegado subfaturamento nas operações de importação.

A autuação tem origem em operação conjunta da Receita Federal do Brasil e da Polícia Federal, realizada em 3 de maio de 2007, mediante a execução do Mandado de Busca e Apreensão nº 70024553 nas dependências da recorrente, em Porto Alegre (RS), além de outros quatro mandados cumpridos, respectivamente, nas dependências da RIMAR – Assessoria Contábil e Tributária Sociedade Simples Ltda (MBA nº 70024548), da Granzotto, Granzotto & Cia Ltda (MBAs nºs 70027534 e 70024546) e da Securitech Sistemas Eletrônicos Ltda (Securitech SP), na cidade de São Paulo.

Na ocasião, foram apreendidos nas dependências da recorrente numerosos documentos que, segundo a autoridade fiscal, demonstravam a prática sistemática de subfaturamento nas importações por ela realizadas. Dentre os documentos apreendidos, destacam-se cópias de faturas comerciais de fornecedores estrangeiros com valores significativamente superiores aos declarados pelos importadores formais das mercadorias, além de demonstrativos de pagamentos efetuados ou a serem realizados ao exterior em montantes muito acima dos registrados pelo sistema regular de câmbio, evidenciando, na visão da fiscalização, remessa ilegal de divisas relativa à diferença entre o valor negociado e o valor declarado.

Com base nos elementos coletados, a autoridade autuante concluiu que a recorrente era a real importadora e adquirente das mercadorias estrangeiras, valendo-se de empresas interpostas – notadamente a trading Granzotto, Granzotto & Cia Ltda e a Seaair Internacional Comércio Exterior Ltda – como importadores de fachada, para ocultar sua condição de verdadeira adquirente e declarar preços subfaturados nas Declarações de Importação. Foram identificados dois esquemas distintos: no primeiro, a recorrente encomendava as mercadorias diretamente dos fornecedores estrangeiros, os quais enviavam as faturas verdadeiras a André Donadio (representante da autuada) e as mercadorias para a empresa Uniexpress (pseudo-exportador estabelecido em Miami/Fort Lauderdale), que as refaturava com preços subfaturados e as remetia aos importadores de fachada, os quais registravam as respectivas Declarações de Importação em seus nomes, simulando vendas subsequentes à recorrente ou a seus clientes. No segundo esquema, o próprio fornecedor estrangeiro adulterava ideologicamente suas faturas, fornecendo dois documentos: um com preços subfaturados para apresentação à Aduana e outro com os valores reais para a Securitech POA, procedendo os importadores de fachada da mesma forma simulada.

Em razão da referida investigação, foram lavrados autos de infração em face da recorrente, abrangendo o período de 16/12/2003 a 09/02/2004, relativamente ao Imposto de Importação, com as seguintes exigências: (i) R\$ 71.135,34 (setenta e um mil, cento e trinta e cinco reais e trinta e quatro centavos) a título de Imposto de Importação; (ii) R\$ 106.703,01 (cento e seis mil, setecentos e três reais e um centavo) de Multa de Ofício de 150%, com fundamento no art. 44, II, da Lei nº 9.430/96; e (iii) R\$ 409.805,12 (quatrocentos e nove mil, oitocentos e cinco reais e doze centavos) de Multa do Controle Administrativo, nos termos do art. 631, I, do Decreto nº 4.543/2002 e do art. 88, parágrafo único, da MP nº 2.158-35/2001. Adicionalmente, relativamente ao Imposto sobre Produtos Industrializados, foram exigidos: (iv) R\$ 72.107,21 (setenta e dois mil, cento e sete reais e vinte e um centavos) de IPI; e (v) R\$ 108.160,82 (cento e oito mil, cento e sessenta reais e oitenta e dois centavos) a título de Multa de Ofício de 150%, com fundamento no art. 80, II, da Lei nº 4.502/64. Os juros de mora foram calculados até 29/11/2008, totalizando o crédito tributário objeto do presente recurso o montante aproximado de R\$ 864.739,33 (oitocentos e sessenta e quatro mil, setecentos e trinta e nove reais e trinta e três centavos).

Cientificada em 15/12/2008, a recorrente apresentou impugnação em 13/01/2009, arguindo, em síntese, as seguintes matérias: (i) em preliminar, a nulidade do lançamento, por suposta intempestividade e cerceamento do direito de defesa em razão do não cumprimento do procedimento de valoração aduaneira, pela juntada de documentos em língua estrangeira sem a devida tradução para o vernáculo e por erro na identificação do sujeito passivo, sustentando ser terceira de boa-fé e não a real importadora das mercadorias; (ii) no mérito, a improcedência dos autos de infração, com base na regularidade das aquisições realizadas junto à trading Granzotto, na inexistência de subfaturamento de preços declarados, na ausência de ocultação do real importador, na impossibilidade de presunções sem lastro probatório adequado e na inadmissibilidade da cumulação das multas aplicadas.

A empresa Seaair Internacional Comércio Exterior Ltda, qualificada no auto de infração como responsável tributária solidária, foi cientificada em 15/12/2008, tendo apresentado impugnação em 14/01/2009, na qual aderiu genericamente aos argumentos da autuada principal, sem identificar pontos específicos de discordância quanto ao lançamento efetuado, sem questionar as infrações apontadas, a base legal infringida ou os cálculos realizados pela autoridade fiscal.

A DRJ/FNS, em sessão realizada em 30 de outubro de 2009, por maioria de votos, julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido. O Acórdão reconheceu a solidariedade passiva entre a autuada Securitech Tecnologia em Segurança Ltda e a Seaair Internacional Comércio Exterior Ltda, nos termos do Termo de Ciência de Sujeição Passiva Solidária (fls. 26/27). Ficaram vencidos, quanto à questão da sujeição passiva, os julgadores Jorge Frederico C. Menezes e Orlando Rutigliani Berri, tendo o primeiro apresentado declaração de voto divergente sustentando a nulidade do lançamento pela incorreta identificação do sujeito passivo. A impugnação apresentada pela Seaair, por sua vez, foi considerada genérica nos termos dos arts. 16 e 17 do Decreto nº 70.235/72, tornando-se definitiva a exigência em relação à responsável solidária.

No mérito, a decisão recorrida assentou que, em casos de fraude, não se aplicam os métodos de valoração aduaneira dispostos no AVA-GATT, incidindo o procedimento de arbitramento previsto no art. 88 da MP nº 2.158-35/2001. Consignou que a base de cálculo dos tributos foi determinada, em 22,25% das operações, a partir das próprias faturas verdadeiras apreendidas nas dependências da autuada, e, nas demais, segundo o critério do inciso I do art. 88 da referida medida provisória. A DRJ rejeitou, ainda, as preliminares de nulidade referentes ao cerceamento de defesa – por entender que a fase fiscalizatória tem natureza inquisitória – e à juntada de documentos em língua estrangeira, ao argumento de que os documentos eram de plena compreensão pela autuada e que a ausência de tradução não lhe causou prejuízo, com fundamento no REsp 616.103 do STJ.

As recorrentes apresentaram recurso voluntário querendo reforma em síntese:

1. nulidade do lançamento – erro na identificação do sujeito passivo direto.
2. decadência das exigências relativas às operações com a seaair
3. inexistência de subfaturamento e ausência de prova da interposição fraudulenta
4. cerceamento de defesa – omissão na análise das provas produzidas
5. impossibilidade de cumulação das multas – violação aos princípios da proporcionalidade e da vedação ao confisco

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Laércio Cruz Uliana Junior**, Relator

Os recursos são tempestivos e deles eu conheço.

As recorrentes sustentam, em caráter preliminar, a nulidade de todos os autos de infração lavrados nos presentes autos, arguindo que a autoridade fiscal identificou incorretamente o sujeito passivo direto da obrigação tributária. Argumenta que, sendo o lançamento fiscal atividade administrativa plenamente vinculada (art. 142 do CTN), é vedado à autoridade autuante indicar no polo passivo quem a lei não qualifica como contribuinte do respectivo tributo. No caso do Imposto de Importação e do IPI, a legislação aplicável – arts. 31 e 32 do Decreto-lei nº 37/66, art. 35 da Lei nº 4.502/64 e arts. 5º e 6º da Lei nº 10.865/2004 – é clara ao estabelecer que o contribuinte é aquele que promove o desembaraço das mercadorias, ou seja, a trading Granzotto & Granzotto Cia Ltda, ao passo que o adquirente por conta e ordem (Securitech) ostentaria, no máximo, a condição de responsável solidária.

Ainda invocam o voto divergente dos julgadores vencidos na DRJ, nesse sentido foi proferido voto divergente pela DRJ:

No caso dos autos, dirijo, respeitosamente, do entendimento do eminente relator, no sentido de que, uma vez demonstrado o interesse comum no fato apontado pela fiscalização, seria irrelevante a forma pela qual os impugnantes foram incluídos no polo passivo da relação jurídica obrigacional tributária traduzida pelo presente lançamento. É que, a meu sentir, a correta identificação do sujeito passivo, a exemplo: dos demais elementos que constituem o crédito tributário, é atividade administrativa plenamente vinculada (CTN, art. 142 e parágrafo único) e, portanto, não pode discrepar da qualificação legal expressamente prevista na norma de regência.

(...)

No caso vertente, a própria autoridade autuante informa no **Relatório Fiscal que a empresa Seaair realizou importações por conta e ordem da empresa Securitech e, sendo este o fato, a qualificação jurídica dos sujeitos passivos presente no feito encontra-se em evidente **desacordo** com a **legislação****, eis que, nas importações realizadas por conta e ordem de terceiros, a norma legal qualifica como contribuinte dos tributos sob apreço o importador (no caso a Seaair) que realizou as importações por conta e ordem do adquirente, ao passo que o adquirente (no caso a Securitech) é qualificado legalmente como responsável solidário, e **não o contrário**, conforme consta erroneamente dos lançamentos presentes no auto de infração.

A rigor, no que tange ao Imposto de Importação, a qualificação jurídica dos sujeitos passivos que atuam nas operações de importação realizadas por conta e

ordem de terceiros encontra-se prévia e expressamente definida nos termos do inciso I do art. 31 e do inciso III e alínea "c" do art. 32, todos do Decreto-lei n.º 37, de 1966, com redação dada pelos Decreto-lei n.º 2.472, de 1988, Medida Provisória 2.158-35, de 2001, e Lei n.º 11.281, de 2006, que determinam *in litteris*:

Art. 31 - É contribuinte do imposto:

I - o importador, assim considerada qualquer pessoa que promova a entrada de mercadoria estrangeira no Território Nacional(...)

Art. 32. É responsável pelo imposto:

(...)

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

c) o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora ;

Na mesma linha, aliás, seguiu, como não poderia deixar de ser, a Instrução Normativa SRF n.º 225, de 18 de outubro de 2002, que não definiu como "importador de fachada" aquele que realiza importações por conta e ordem de outrem, mas sim como importador, e, portanto, como contribuinte do imposto, a pessoa jurídica que promove, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria adquirida por outra, nos seguintes termos:

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

(grifei).

No que pertine ao IPI vinculado à importação, também é o importador, e não o adquirente, o contribuinte do imposto, nos termos do que determina a alínea "b" do inciso I do art. 35 da Lei n.º 4.502, de 1964, *ipsis verbis*:

Art. 35. São obrigados ao pagamento do imposto:

/- como contribuinte originário:

b) o importador e o arrematante de produtos de procedência estrangeira - tom relação aos produtos tributados que importarem ou arrematarem.

(grifei).

No ponto, o adquirente da mercadoria importada deve ser igualmente qualificado como responsável solidário, nesse caso, por força da disposição contida no inciso I do art. 124 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional

- CÍN), eis que, sem ter relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador do IPI na importação, leia-se desembaraço aduaneiro (Decreto n.º 4.543, de 2002, art. 241), o adquirente, na hipótese, tem interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal.!

Quanto às contribuições sociais incidentes na importação, PIS e Cofih, a qualificação jurídica legalmente determinada, para os sujeitos passivos relacionados a importações realizadas por conta e ordem de terceiros, não foge à regra, a teor das disposições expressamente vertidas pelo inciso I do art. 5º e pelo inciso I do art. 6º, todos da Lei n.º 10.865, de 2004, verbis:

Art. 5º. São contribuintes:

I - o importador, assim considerada a pessoa física ou jurídica que promova a entrada de bens estrangeiros no território nacional;

(...)Parágrafo único. Equiparam-se ao importador o destinatário de remessa postal internacional indicado pelo respectivo remetente e o adquirente de mercadoria entrepostada.

Art. 6º. São responsáveis solidários:

o adquirente de bens estrangeiros, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora;

Assim é que, se a norma legal, ante uma importação realizada por conta e ordem de terceiros, qualifica como contribuinte o importador 'de direito, ao passo que o adquirente da mercadoria é qualificado como responsável solidário desse, não considero válido que a autoridade autuante subverta essa definição e qualifique os sujeitos passivos de forma diferente da que foi legalmente designada.

(...)

Dito isso, é bem de ver que identificar o sujeito passivo não é tarefa que se resume à mera aposição de nomes de pessoas (físicas ou jurídicas) no feito, sob o rótulo de sujeito passivo, mas implica, sobretudo, segundo o lapidar escólio doutrinário acima reproduzido, identificar corretamente contribuinte e responsáveis, conforme subsunção aos critérios definidos em lei. Em outras palavras, identificar os sujeitos passivos significa qualificá-los juridicamente, em razão dos fatos, de forma consentânea com a qualificação jurídica que, em razão desses mesmíssimos fatos, já se encontra presente na norma legal de regência.

Por conseguinte, se isto não acontece, se, bem ao contrário, há um evidente desacordo entre a qualificação adotada no feito e aquela que preexiste na legislação, então, a meu sentir, há um claro erro de identificação dos sujeitos passivos, erro este que, muito embora não afete a questão meritória da exigência fiscal, constitui, ainda assim, vício formal que implica a nulidade dos lançamentos

prejudicados pela errônea e, portanto, ilegal, qualificação jurídica dos sujeitos passivos, devendo o prazo para o saneamento do feito ser balizado nos termos da disposição contida no inciso II do art. 172 do Código Tributário Nacional.

Pois bem!

A narrativa fiscal é, portanto, inequívoca quanto ao papel de cada parte: a SEAAIR foi caracterizada como a importadora ostensiva — aquela que formalmente promoveu a entrada das mercadorias no território nacional, registrou as Declarações de Importação e figurou perante a aduana como importadora —, ao passo que a Securitech POA foi descrita como o real adquirente oculto, o sujeito que efetivamente financiou as operações e delas se beneficiou, valendo-se da SEAAIR como instrumento de ocultação. O próprio Acórdão da DRJ resume essa estrutura ao registrar que *o crédito tributário lançado relativo às infrações originárias da prática de subfaturamento dos preços de importação foi constituído contra a empresa Securitech POA, tendo a empresa Seair Internacional Comércio Exterior Ltda como responsável tributária.*

Ocorre que essa narrativa fática conduz, de forma obrigatória e inarredável, a uma conclusão jurídica diametralmente oposta àquela adotada pela Fiscalização no momento da lavratura do Auto de Infração. Com efeito, o artigo 31, inciso I, do Decreto-Lei n.º 37/1966 é categórico ao definir como contribuinte do Imposto de Importação o importador, assim considerada qualquer pessoa que promova a entrada de mercadoria estrangeira no Território Nacional.

O mesmo diploma legal, em seu artigo 32, inciso III, alínea c, atribui ao adquirente — aquele que encomendou a importação realizada por terceiro — tão somente a condição de responsável pelo imposto, nos casos de importação por conta e ordem realizada por intermédio de pessoa jurídica importadora. Idêntica lógica se extrai do artigo 35, inciso I, alínea b, da Lei n.º 4.502/1964, que qualifica o importador como contribuinte do IPI nas operações de importação. A regra, portanto, é clara e não comporta inversão: na importação por conta e ordem, o importador é contribuinte e o adquirente é responsável — nunca o contrário.

Eis o nó central da questão: tendo afirmado que a SEAAIR promoveu a entrada das mercadorias no território nacional — conduta que, nos exatos termos do artigo 31, inciso I, do Decreto-Lei n.º 37/1966, define juridicamente o contribuinte do Imposto de Importação —, a Fiscalização, contraditoriamente, lavrou o Auto de Infração contra a Securitech na condição de contribuinte e exarou contra a SEAAIR apenas o Termo de Sujeição Passiva Solidária. Ao descrever que a SEAAIR era a importadora — de fachada, ostensiva, mas formalmente importadora —, a Fiscalização descreveu fatos que, pela lei, apontam para a SEAAIR como sujeito passivo na condição de contribuinte.

Ao descrever a Securitech como mera adquirente oculta — aquela que ordenou a importação a ser realizada por interposta pessoa —, a Fiscalização descreveu fatos que, pela lei,

identificam a Securitech como responsável, nos termos do artigo 32, inciso III, alínea c, do Decreto-Lei n.º 37/1966.

A autoridade autuante incorreu, portanto, em manifesto erro de direito na subsunção do fato ao critério pessoal da regra-matriz de incidência, subvertendo juridicamente o que ela mesma narrou faticamente e invertendo, de forma insustentável, os polos da relação jurídico-tributária.

O equívoco na determinação da sujeição passiva não passou despercebido na própria instância de origem. Os Julgadores Jorge Frederico C. Menezes e Orlando Rutigiani Berri ficaram expressamente vencidos no que se refere à sujeição passiva, conforme consignado no Acórdão n.º 07-17.961, tendo o Julgador Menezes proferido declaração de voto reconhecendo o erro na identificação do sujeito passivo. Cumpre destacar, contudo, que a declaração de voto, embora acertada ao reconhecer o erro, andou mal ao classificá-lo como vício meramente formal. Isso porque o erro decorrente de uma interpretação jurídica equivocada acerca de quem seria o sujeito passivo da relação jurídico-tributária — contribuinte ou responsável — configura vício formal, e não formal, especialmente quando estamos diante de requisito obrigatório do auto de infração. O vício formal restringe-se, nos termos do artigo 2.º, parágrafo único, alínea b, da Lei n.º 4.717/65, à omissão ou inobservância irregular de formalidades externas do ato; o vício formal, por sua vez, reside na incorreta subsunção do fato ao direito, o que é precisamente o caso em tela.

Com efeito, a identificação do sujeito passivo não configura mero requisito formal do auto de infração, mas elemento essencial e vinculado do ato administrativo de lançamento, cuja inobservância implica nulidade de ordem formal. Nos termos do artigo 142 do CTN, o lançamento é atividade administrativa plenamente vinculada, devendo indicar corretamente o sujeito passivo da obrigação tributária. O artigo 10 do Decreto n.º 70.235/1972, por sua vez, exige como requisito obrigatório do auto de infração a qualificação do autuado — exigência que não foi atendida de forma juridicamente correta no presente caso.

O vício formal, ao contrário do formal, não admite convalidação, ratificação ou aproveitamento posterior do ato, impondo o reconhecimento da nulidade do lançamento com o consequente cancelamento da autuação.

Diante do exposto, conheço dos recursos voluntário e dou provimento para reconhecer o vício formal.

Assinado Digitalmente

Laércio Cruz Uliana Junior

ACÓRDÃO 3401-014.543 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 10494.000698/2008-78

DOCUMENTO VALIDADO