



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10611.720182/2019-12  
**Recurso** De Ofício  
**Acórdão nº** 3201-010.460 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 25 de abril de 2023  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** AMERICAN WAY COMERCIO, IMPORTACAO E EXPORTACAO EIRELI

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 22/06/2018 a 31/07/2018

IMPORTAÇÃO. OCULTAÇÃO DO REAL IMPORTADOR. INTERPOSIÇÃO. SIMULAÇÃO. DANO AO ERÁRIO. MULTA SUBSTITUTIVA DA PENA DE PERDIMENTO.

Constatada a ocorrência de ocultação do real comprador, mediante simulação, aplica-se a multa substitutiva da pena de perdimento na hipótese de impossibilidade de apreensão das mercadorias importadas, por se configurar dano ao Erário tal infração.

INFRAÇÃO NA IMPORTAÇÃO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. LEGITIMIDADE PASSIVA.

Respondem pela infração, conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática ou dela se beneficie.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso de Ofício, vencidos os conselheiros Tatiana Josefovicz Belisário e Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues (suplente convocado), que negavam provimento parcial para afastar a responsabilidade da importadora por conta e ordem. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhe aplicado o decidido no Acórdão nº 3201-010.459, de 25 de abril de 2023, prolatado no julgamento do processo 10611.720186/2019-09, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Ricardo Sierra Fernandes, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Ricardo Rocha de Holanda Coutinho, Marcio Robson Costa, Ana Paula Pedrosa Giglio, Tatiana Josefovicz Belisario, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues (suplente convocado), Helcio Lafeta Reis (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 3201-010.460 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 10611.720182/2019-12

## Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º, 2º e 3º, Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Para bem relatar os fatos, transcreve-se o relatório da decisão proferida pela autoridade *a quo*:

Trata o presente processo de auto de infração lavrado para exigência de crédito tributário no valor de R\$ 5.619.480,72 referente a multa equivalente ao valor aduaneiro de mercadorias importadas.

Depreende-se da descrição dos fatos do Relatório de Auditoria Fiscal que a American Way Comércio, Importação e Exportação Eireli (American Way) importou mercadorias, por sua conta e ordem, por intermédios de 5 (cinco) empresas importadoras. Nessas importações restou caracterizada a interposição fraudulenta de terceiros, presumida pela não comprovação da origem dos recursos utilizados nas operações comerciais. A American Way, apesar de intimada por diversas vezes, não comprovou a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na aquisição das mercadorias declaradas nas declarações de importação fiscalizadas.

No período fiscalizado, 20/09/2017 a 07/05/2019, a American Way importou, na condição de adquirente, mercadorias em valor de US\$ 12.075.437,31 (R\$ 43.220.180,32), todavia somente comprovou o pagamento de importações, por meio de contratos de câmbio, de US\$ 393.223.41 (R\$ 1.476.065,40).

Assim, constatou-se a existência de importações no montante de US\$ 11.682.213,90 sem os correspondentes pagamentos (fechamento de contratos de câmbio ou transferências bancárias para pagamento dessas importações).

Reintimada a comprovar o pagamento das importações, a interessada informou que não realizou o pagamento dos câmbios relativos às declarações de importação listadas e que essas importações foram pactuadas na modalidade "a prazo".

A interessada alegou ainda que teve seu fluxo de caixa comprometido em razão dos procedimentos especiais de fiscalização e por esse motivo deixou de honrar vários compromissos, dentre os quais se encontram os câmbios referidos.

Esse argumento não pode ser aceito, pois nas importações contratadas com cobertura cambial e pagamento em até 180 dias realizadas em 20/09/2017 e 02/10/2017 e que não foram pagas, esse prazo já havia transcorrido quando do início da fiscalização em 13/09/2018.

Apresentados os contratos firmados com as importadoras contratadas para realizar as importações, essas foram intimadas a se manifestarem sobre o pagamento das importações e informaram que a responsabilidade pelo fechamento de câmbio era da adquirente, conforme contratos estabelecidos. Portanto, as importadoras contratadas também não efetuaram o fechamento de câmbio das importações em análise.

Verificou-se ainda que a American Way repassou para os importadores, por meio de transferências bancárias, no período fiscalizado, somente a importância de R\$ 9.315.940,73, valor insuficiente até para o pagamento dos tributos incidentes nas operações de importação que remontaram a R\$ 19.295.002,16. Esses valores também

eram de responsabilidade da encomendante/adquirente das mercadorias, conforme contratos de prestação de serviço.

Todas as declarações de importação foram declaradas como sendo operações "com cobertura cambial e pagamento a prazo de até 180 dias". Já ultrapassado o prazo de 180 dias, a interessada declarou que já apresentou todos os contratos de câmbio que foram fechados, ou seja, apenas no montante de US\$ 393.223,41, restando US\$ 11.682.213,90 sem comprovação de pagamento.

Constatou-se ainda que as empresas envolvidas, tanto as importadoras quanto a adquirente não possuíam, à época das importações, capacidade operacional compatível com o volume de operações de comércio exterior. A adquirente possuía apenas um funcionário administrativo em sua matriz e outro na filial e a importadora não possuía nenhum funcionário.

*“Portanto, conforme já demonstrado exhaustivamente neste relatório, ficou constatado, através dos próprios documentos enviados pelo Contribuinte, que em relação as importações da AMERICAN WAY/D’LELLIS COMÉRCIO como adquirente, foi efetuado pagamento com fechamento de câmbio de apenas US\$ 393.223,41, deixando em aberto importações no valor de US\$ 11.682.213,90 (R\$ 41.744.114,92 em moeda nacional), pois não comprovou com documentos hábeis o pagamento desse montante, ou seja, não houve pagamento com fechamento de câmbio, nem tão pouco com outros meios de pagamento.*

*Assim, concluída a auditoria fiscal, de acordo com o §2º, do art. 23, do Decreto-lei 1.455, de 7 de abril de 1976, presume-se legalmente a interposição fraudulenta de terceiros em operações de comércio exterior por parte da AMERICAN WAY COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO EIRELI, CNPJ 04.223.655/0001-80, pela não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na aquisição das mercadorias registradas nas Declarações de Importação (DI).”*

Intimada a apresentar as mercadorias importadas, a interessada não se manifestou.

Assim, foi lavrado o auto de infração do presente processo para exigência da multa prevista no § 3º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976, considerando a infração prevista no inciso V do mesmo artigo.

No caso presente, a importadora contratada foi a empresa DLX Comércio de Importação e Exportação Eireli (DLX), que responde solidariamente pelos créditos, nos termos do inciso I do art. 95 do Decreto-lei nº 37/1966.

(..)

Assim foi lavrado auto de infração no valor de R\$ 5.619.480,72, equivalente ao valor depositado em garantia.

As autuadas foram cientificadas e apresentaram impugnação.

A American Way Comércio Importação Exportação Eireli alega, em síntese, que:

Tem liquidado os câmbios na medida de suas possibilidades, todavia, em razão de ter que prestar garantia para o desembaraço aduaneiro, determinado por estar em procedimento de fiscalização, não conseguiu honrar os compromissos assumidos no exterior, no prazo acordado. Nesse sentido, prestou garantias na ordem de quase 8 milhões de reais, que poderiam ter servido para liquidar parte dos câmbios.

Quanto aos valores transferidos às importadoras, tidos por insuficientes para pagar os tributos, esses foram no montante necessário aos casos em que os tributos foram

debitados pelas importadoras. Nos demais casos os débitos referentes aos tributos foram realizados na conta da própria adquirente, ora impugnante.

Não houve o cometimento de quaisquer infrações e muito menos de interposição fraudulenta, como alegado pela fiscalização.

Os recursos empregados provieram da própria atividade empresarial e do sócio, pessoa física, que dispunha de recursos suficientes para realizar os aportes.

A documentação contábil demonstra que houve transferência de recursos suficientes por parte da impugnante para as contas da pessoa jurídica importadora, prestadora de serviço, para arcar com todos os tributos incidentes na importação e demais taxas e despesas aduaneiras.

No que respeita ao pagamento das mercadorias importadas, a fiscalização inova ao afirmar que o não pagamento das mercadorias importadas constituiu não comprovação de origem, disponibilidade e transferências de recursos empregados em operações de comércio exterior.

Não é possível comprovar o que não existe. Não havendo pagamento não há que se comprovar a origem e disponibilidade, muito menos transferência de recursos.

A impugnante realizou a compra das mercadorias importadas, todavia liquidou apenas parte dos contratos de câmbio. Assim, não há que se falar em origem de recursos da parte que não houve pagamento. Não há subsunção dos fatos à norma. Assim, não se podendo presumir o fato presumitivo, a presunção legal não pode ser estabelecida.

Não tendo liquidado os contratos de câmbio não há que se comprovar a existência de recursos que não utilizou, que não foram empregados para honrar compromissos de compra e venda mercantil internacional.

O não pagamento das mercadorias importadas não permite supor que não há recursos de origem lícita. Pode-se concluir tão somente que a impugnante não dispunha de recursos para liquidar o câmbio, não que esses recursos e sua origem lícita não foi comprovada.

O julgador administrativo deve buscar a verdade material.

O auto de infração carece de provas e possui ausência de tipicidade e motivação. Há cerceamento do direito de defesa da impugnante.

Requer seja declarada a nulidade e a improcedência da ação fiscal e cancelado o auto de infração.

A DLX Comércio de Importação e Exportação Eireli alega, em síntese, que:

Não é verdadeira a presunção de que o real adquirente das mercadorias importadas estaria oculto, pois a American Way a contratou para realizar as importações, fato devidamente declarado, inclusive com a apresentação do contrato firmado entre as empresas.

A IN SRF nº 225/02 veio então regulamentar as importações por conta e ordem de terceiros, nos seguintes termos (grifou-se):

*Art. 1º (1) controle aduaneiro relativo à atuação de pessoa jurídica importadora que opere por conta e ordem de terceiros será exercido conforme o estabelecido nesta 1ª situação Normativa.*

*Parágrafo único. Entende-se por importador por conta e ordem de terceiro a pessoa jurídica que promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de 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 colação de preços e a intermediação comercial.*

*Art. 2º A pessoa jurídica que contratar empresa para operar por sua conta e ordem deverá apresentar cópia do contrato firmado entre as partes para a prestação dos serviços, com o resumo a natureza de sua vinculação, à unidade da Secretaria da Receita Federal SRF, de fiscalização aduaneira, com jurisdição sobre o seu estabelecimento matriz.*

A American Way lhe repassou recursos suficientes para o pagamento das despesas aduaneiras.

Quanto aos fechamentos de câmbio esse fato não lhe diz respeito, pois mera prestadora de serviços e não participou das tratativas e negociações comerciais com os fornecedores no exterior.

Assim, não há ocultação de recursos utilizados nas operações de importação, no que respeita a cargo da impugnante, que atuou meramente como importador na modalidade por conta e ordem.

O auto de infração carece de provas e possui ausência de legalidade, motivação e do devido processo legal. Há cerceamento do direito de defesa da impugnante.

Não há nos autos provas de que os recursos utilizados para o pagamento dos tributos incidentes nas operações de comércio exterior não foram da adquirente American Way, tanto que a acusação é de falta de fechamento de câmbio.

Assim, a impugnante não pode ser responsabilizada, pois quem deveria comprovar a origem, disponibilidade e transferência de recursos empregados nas operações de comércio exterior é a adquirente, American Way, e não a impugnante, importadora, prestadora de serviços.

Requer, seja excluída do pólo passivo da autuação e, alternativamente, o auto de infração seja declarado nulo, improcedente e cancelado.

As impugnações dos sujeitos passivos, intervenientes das operações (adquirente e importador) foram julgadas procedente, conforme acórdão 07-45.956, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 22/06/2018 a 31/07/2018

INFRAÇÃO. SUBSUNÇÃO DOS FATOS À NORMA. PENALIDADE.

A caracterização da infração depende da subsunção dos fatos à norma legal, sem a qual fica impossibilitada a aplicação da penalidade prevista.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado

Ocorre que em razão do valor do lançamento, por determinação legal impõe-se a interposição de Recurso de Ofício nos seguintes termos:

RECURSO DE OFÍCIO

Submeta-se à apreciação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, nos termos do 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com as alterações introduzidas pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, e art. 1º da Portaria MF nº 63, de 09 de fevereiro de 2017, por força de recurso necessário.

É o relatório.

Fl. 6 do Acórdão n.º 3201-010.460 - 3ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 10611.720182/2019-12

## Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade impondo o seu reconhecimento. Não há preliminares para apreciar.

Conforme já relatado o presente caso trata de auto de infração em razão de suposta interposição fraudulenta que teve as impugnações julgadas procedentes por ausência de subsunção dos fatos à norma legal, contudo, por força da disposição legal, interpõe-se Recurso de Ofício, para que a decisão de piso seja apreciada pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

O Auto de Infração expõe o seguinte enquadramento legal nas e-fls. 06:

Art. 23, inciso V, §§ 1º e 3º do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976.

Arts. 673, 675, inciso IV, 689, inciso XXII e §1º do Decreto 6.759/2009.

Arts. 73, §§ 1º e 2º e 81, inciso III, da Lei nº 10.833/2003.

Para melhor análise das razões que levaram a Delegacia Regional de Julgamento exonerar o crédito tributário, inicialmente se faz necessário reproduzir o tipo legal no qual a autuada foi enquadrada, assim vejamos:

Art. 23, inciso V, §§ 1º e 3º do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976.

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)

Arts. 673, 675, inciso IV, 689, inciso XXII e §1º do Decreto 6.759/2009.

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

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

(...)

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

I - perdimento do veículo;

II - perdimento da mercadoria;

III - perdimento de moeda;

IV - multa; e

V - sanção administrativa.

(...)

#### DO PERDIMENTO DA MERCADORIA

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

(...)

XXII - estrangeira ou nacional, 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 As infrações previstas no caput serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto nº 70.235, de 1972 (Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, § 3º, com a redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010, art. 41). (Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

Arts. 73, §§ 1º e 2º e 81, inciso III, da Lei nº 10.833/2003.

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

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

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

Art. 81. A redução da multa de lançamento de ofício prevista no art. 6º da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991, não se aplica:

(...)

III - à multa prevista no § 3º do art. 23 do Decreto-Lei no 1.455, de 7 de abril de 1976, com a redação dada pelo art. 59 da Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002;

IV - às multas previstas nos arts. 67 e 84 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001;

V - à multa prevista no inciso I do art. 83 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964, com a redação dada pelo art. 1º do Decreto-Lei no 400, de 3 de dezembro de 1968; e

VI - à multa prevista no art. 19 da Lei no 9.779, de 19 de janeiro de 1999.

O relatório fiscal de e-fls. 12 e seguintes indica a seguinte conduta dos autuados, em síntese:

#### 5— DOS FATOS CONSTATADOS NO CURSO DA FISCALIZAÇÃO

(...)

As importações da empresa desde a sua constituição até a entrada do novo sócio em 20/09/2017 foram em valores relativamente baixos. A partir da entrada do novo sócio Sr Tiago Camilo Leles, houve um incremento substancial nas importações da empresa, sendo que 97% das importações realizadas pelo Contribuinte nos últimos 5 (cinco) anos ocorreram nos 12 meses subsequentes à entrada do novo sócio.

No período entre 20/09/2017 a 13/09/2018 a **AMERICAN WAY / D'ELLIS COMÉRCIO** importou por conta e ordem na condição de adquirente um total de **US\$ 11.945.886,17. (R\$ 42.714.690,62 em moeda nacional)** - Doc 18 e importou também na condição de **IMPORTADOR** para terceiros adquirentes **US\$ 108.164,51, (R\$ 355.421,20 em moeda nacional)**, essas importações como importador foram pagas conforme demonstrado através dos contratos de câmbio e extratos bancários apresentados - Doc 19.

As importações **DIRETA** do Contribuinte nesse período foi de apenas **US\$ 1.725,00**. Que foram pagas conforme demonstrado através dos contratos de câmbio e extratos bancários apresentados.

Durante o período de fiscalização de 13/09/2018 a 30/06/2019, constatado a interposição fraudulenta, nos termos do § 2º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455 de 07/04/1976 em 01/07/2019 foi incluído o período de 10/2018 a 06/2019 no procedimento fiscal TDPF-F 0617700-2018-00202-0. para inclusão das Declarações de Importações registradas nesse período, conforme Termo de Reintimação de Ação Fiscal - (TIAF) nº 202-07 - Doc 16.

Nesse período entre os dias 19/11/2018 a 07/05/2019, a **AMERICAN WAY / D'LELLIS COMÉRCIO** importou na condição de adquirente um montante no valor de **US 129.551,17. (R\$ 505.489,70 em moeda nacional)**, que foram retidas no canal cinza, perfazendo assim um total de importações em todo período agora fiscalizado no valor de **US\$ 12.075.437,31, (R\$ 43.220.180,32 em moeda nacional)** - Doc 18.

Para efetivação dessas importações a **AMERICAN WAY 1 D'LELLIS COMÉRCIO** contratou 5 (cinco) empresas, conforme contratos de prestação de serviços - Doc 17, entre elas a **PREMIERE, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO EIRELI**, CNPJ.: 07.282.422/0002-27.

Conforme já mencionado anteriormente o Contribuinte importou mercadorias por conta e ordem na condição de **ADQUIRENTE**, através das 5 (cinco) empresas anteriormente mencionadas. **US\$ 12.075.437,31, (R\$ 43.220.180,32 em moeda nacional)**, conforme levantamento no Sistema DW Aduaneiro da Receita Federal - Doc 18 No entanto. O Contribuinte só comprovou o pagamento de importações através de contratos de câmbio o pagamento no valor de **US\$ 393.223,41 (R\$ 1.476.065,40 em moeda nacional)** - Doc 20. Assim, constatou-se um saldo de importações no montante de **US\$ 11.682.213,90 (R\$ 41.744.114,92 em moeda nacional)**, realizadas sem comprovação da origem e do pagamento de tais valores Desse total **R\$ 25.633.050,52**, refere-se a importações realizada pelo importador **PREMIERE** para **AMERICAN WAY / D'LELLIS COMÉRCIO** na condição de adquirente - Doc 21, sendo **R\$ 25.453.462,66** de DIs já desembaraçadas e liberadas. Além disso, foram liberadas DI's mediante pagamento de garantia no valor de **R\$ 93.244,59**. A DI de nº 18/0518950-8, no valor de **R\$ 86.343,27**, parametrizada no canal vermelho encontra-se retida na unidade de despacho com indícios de contrafação das mercadorias e falsa declaração de conteúdo.

Após análise de toda a documentação enviada pelo Contribuinte, com complemento das informações constante nos sistemas informatizados da Receita Federal, constatou-se a existência de importações no montante de **US\$ 11.682.213,90** sem os correspondentes pagamentos (fechamento de contratos de câmbio ou transferências bancárias para pagamentos dessas importações). Em 26/03/2019. Reintimamos o contribuinte, através do Termo de Reintimação de Ação Fiscal - (TIAF) nº 202-04, para comprovar através de documentação hábil; contratos de câmbio com o respectivo fechamento. Transferências bancárias, etc., os pagamentos no valor **US\$ 10.917.059,68** das importações como adquirente do contribuinte no período de 01/2018 a 09/2018 Novamente em 21/06/2019 Reintimamos o contribuinte, através do Termo de Reintimação de Ação Fiscal - (TIAF) nº 202-06. Para comprovar também através de documentação hábil; contratos de câmbio com o respectivo fechamento. transferências bancárias, etc., os pagamentos no valor **US\$ 604.703,69** das importações como adquirente do contribuinte no período de 20/09/2017 a 02/10/2017. Com a dilação da fiscalização, com a inclusão do período de 10/2018 a 06/2019, em 01/07/2019, reintimamos o contribuinte, através do Termo de Reintimação de Ação Fiscal - (TIAF) nº 202- 07, todos esses termos constam no Doc 16, dando ciência da dilação do período fiscalizado e solicitando apresentar as faturas registradas no novo período fiscalizado e a comprovar os pagamentos das importações nos mesmos termos já solicitado anteriormente.

Passados 18 dias da primeira Reintimação, em 11/04/2018, o Contribuinte respondeu, Doc 17, o Termo de Reintimação nº 202-04, informando que já apresentara a esta Fiscalização os contratos que foram fechados, ou seja, os contratos que foram fechados e que foram apresentados a esta fiscalização correspondem o valor de **US\$ 393.223,41** - Doc 20.

Em resposta aos Termos de Reintimação de Ação Fiscal - (TIAF) nº 202-06 e 202-07 - Doe 28, o contribuinte informa que não realizou o pagamento dos câmbios relativos às Ws relacionadas nos TIAF's 202-06 e 202-07, sendo que estas DI's foram pactuadas na modalidade "a prazo".

Informa também que como se encontra sob severo procedimento especial de fiscalização já há cerca de um ano, fato que tem prejudicado gravemente os seus negócios especialmente em virtude dos agores das normas jurídicas aplicáveis, como a IN SRF nº 228/2002, que dificulta a realização de importações ao redirecioná-las ao canal cinza de conferência aduaneira. sabidamente mais rigoroso que os demais Assim, a empresa intimada teve comprometido severamente o seu fluxo de caixa, fato que impossibilitou de honrar vários de seus compromissos, dentre os quais se encontram referidos câmbios.

A alegação do contribuinte de que esta fiscalização impossibilitou de honrar vários de seus compromissos, dentre os quais se encontram referidos câmbios, não procede. Pois em relação ao TIAF nº 202-06, as DI's relativos a este Termo são de emissão de 20/09/2017 a 02/10/2017, e esta fiscalização iniciou em 13/09/2018, portanto quase um ano depois. Conforme está informado em parágrafos adiante deste relatório as operações foram 'COM COBERTURA CAMBIAL E PAGAMENTO A PRAZO DE ATÉ 180 DIAS, ou seja. quando do início desta fiscalização o contribuinte já deveria ter efetuado o pagamento das importações. pois já havia passados mais de 180 dias. Isto comprova que não foi a abertura da fiscalização que impediu o contribuinte de efetuar os pagamentos das importações Fato que continuou ocorrendo com as importações realizadas nos anos de 2018 e 2019.

Conforme já foi mencionado anteriormente o Contribuinte também foi intimado através do Termo de Reintimação de Ação Fiscal - TIAF - 202-04 - Doc 16 a apresentar o contrato de prestação de serviço com a empresa Importadora. Em resposta ao Termo de Reintimação citado anteriormente, em 11/04/2019 foi enviado o Contrato de prestação de serviço - Doc 17. Analisando o referido contrato apresentado, foi constatado no item 1.6 a determinação que a aquisição dos produtos, bens ou mercadorias seria sempre previamente ajustado entre o **EXPORTADOR** e a **EMPRESA ENCOMENDANTE/ADQUIRENTE**. No presente caso. A adquirente é a **AMERICAN WAY/O'LELLIS COMÉRCIO**, cabendo a esta inclusive o PAGAMENTO AO EXPORTADOR, efetuando a contratação, o fechamento e a liquidação do cambio referente a cada operação de nacionalização por conta e ordem da EMPRESA ENCOMENDANTE/ADQUIRENTE. podendo a **EMPRESA IMPORTADORA** realizar em seu nome, como devidamente autorizado mediante o contrato. Em 23/04/2019. o Importador **PREMIERE** foi intimado através do Termo de Intimação de Ação Fiscal - Diligência nº 086-01 -Doc 22, de acordo com o Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal - Diligência de nº 0617700-2019-00086-1 (ciência via postal em 02/05/2019, conforme aviso de recebimento do correio anexo ao documento anteriormente citado), a comprovar, no prazo de 20 dias, como foram efetuados os fechamentos de câmbio, apresentando os respectivos contratos de câmbio e a demonstrar com quais recursos foram efetuados os pagamentos dos impostos de todas as importações efetuadas para a empresa **AMERICAN WAY/LELLIS COMÉRCIO**.

Em resposta ao termo de intimação anteriormente citado, em 22/05/2019. o importador **PREMIERE**, enviou parte da documentação solicitada, como documentos de constituição da empresa e documentos pessoais do sócio e solicitou uma prorrogação de mais 30 (trintas dias) para levantamento dos demais documentos e das demais informações, sendo que foi autonzado apenas mais 20 (vinte) dias de prazo. a em 10/06/2019 o importador **PREMIERE** respondeu o Termo de Intimação. informando que, para as importações em

análise, atuou na qualidade de importadora, prestando serviços de importação por conta e ordem de terceiros para a empresa **AMERICAN WAY**, adquirente das mercadorias. Assim, a intimada não foi a responsável pelos fechamentos de câmbio das Declarações de Importação em testilha incumbindo à empresa adquirente **AMERICAN WAY** a realização do fechamento dos câmbios — Doe 23. Portanto, podemos constatar que nem a adquirente **AMERICAN WAY** e tão pouco a importadora **PREMIERE** efetuaram o fechamento de câmbio das importações aqui em análise.

Foi verificado também, conforme levantamento nos extratos bancários que o contribuinte. **AMERICAN WAYKYLELLIS COMÉRCIO**, repassou para os importadores através de transferências bancárias, no período de 21/06/2018 a 27/09/2018, somente a importância de R\$ 9.315.940,73, valores estes que foram insuficientes até para os pagamentos dos tributos incidentes na operação de importação, que no mesmo período foi de R\$ 19.295.002,16 — Doe 24. Tais valores também eram de responsabilidade do **ENCOMENDANTE/ADQUIRENTE** conforme contrato de prestação de serviços itens 2.1 a 2.4.

Pode-se ainda constatar que o Contribuinte declarou no **SISCOMEX** em todas as Declarações de Importações-DI que as operações foram "**COM COBERTURA CAMBIAL E PAGAMENTO A PRAZO DE ATÉ 180 DIAS**". Portanto já passaram mais de 180 dias, entre a data da última importação, 13/09/2018 e a data, de 11/04/2019, em que o contribuinte esclarece que já apresentou a esta Fiscalização os contratos que foram fechados. Ou seja, conforme analisado anteriormente o contribuinte comprovou apenas o fechamento de câmbio no valor de US\$ 393.223,41

(...)

Destaca-se então, que a empresa importou um montante **US\$ 12.075.437,31** e só comprovou o pagamento de **US\$ 393.223,41**, ficando um total de **US\$ 11.682.213,90 sem comprovação de pagamento**.

Outro fato que chama a atenção em relação as empresas envolvidas é que tanto a empresa Adquirente, **AMERICAN WAVE/1.ELLIS COMÉRCIO**, como a Importadora, **PREMIERE**, aparentemente não possuíam na época das operações de importações capacidade operacional compatível com o volume de operações de comércio exterior. Isso porque as duas empresas no período que efetuaram as importações tinham apenas um trabalhador na função de assistente e a Filial 01 da adquirente, um outro trabalhador na função de analista de comércio exterior, conforme relação dos trabalhadores declarados em Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social (GFIP), mostrada a seguir:

(...)

**Portanto, conforme lá demonstrado exaustivamente neste relatório, ficou constatado, através dos próprios documentos enviados pelo Contribuinte, que em relação as importações da AMERICAN WAY D'ELLIS COMÉRCIO como adquirente, foi efetuado pagamento com fechamento de câmbio de apenas US\$ 393.223,41,, deixando em aberto importações no valor de US\$ 11.682.213,90 (R\$ 41.744.114,92 em moeda nacional), pois não comprovou com documentos hábeis o pagamento desse montante, ou seja, não houve pagamento com fechamento de câmbio, nem tão pouco com outros meios de pagamentos.**

Assim, concluída a auditoria fiscal, **de acordo com o 2º, do Art. 23. Do Decreto-Lei 1.455, de 7 de abril de 1978**, presume-se legalmente a interposição fraudulenta de terceiros em operações de comércio exterior por parte da

**AMERICAN WAY COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO EIRELI, CNPJ 04.223.655/0001-80, pela não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na aquisição das mercadorias registradas nas Declarações de Importação Mil — Doe 18**

(...)

## **8 - DA SUJEIÇÃO PASSIVA E RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA**

(...)

Portanto, tanto o importador como o adquirente devem ser habilitados nos Sistema Integrado de Comércio Exterior e terem seus números de inscrição no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ) indicado na Declaração de Importação, caracterizado que ambos são responsáveis pela operação comercial.

No caso em tela, logrou-se a identificação dos contribuintes e respectivos responsáveis da obrigação tributária. Tal fato é altamente relevante, pois na ocultação do real adquirente ou na interposição fraudulenta o que se pretende é justamente encobrir aqueles que tenham interesse na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

Por este motivo, a empresa PREMIERE, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO EIRELI, CNPJ.: 07.282.422/0002-27, que é a importadora das mercadorias, foi inserido como responsável solidário pelos créditos constituídos neste Auto de Infração Em complemento às disposições do CTN. o Decreto-Lei 37/66 definiu especificamente a responsabilidade por infrações aduaneiras:

*Art. 94. Constitui infração toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, que importe inobservância, por parte da pessoa natural ou jurídica, de norma estabelecida neste Decreto-Lei, no seu regulamento ou em ato administrativo de caráter normativo destinado a completá-los.*

*§ 1 - O regulamento e demais atos administrativos não poderão estabelecer ou disciplinar obrigação, nem definir infração ou cominar penalidade que estejam autorizadas ou previstas em lei.*

*§ 2º - Salvo disposição expressa em contrário, a responsabilidade por infração independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.*

*Art. 95. Respondem pela infração:*

*- conjunta ou isoladamente. quem quer que. de qualquer forma, concorra para prática ou dela se beneficie.*

Por todo o apurado neste Procedimento Fiscal, dado o caráter da operação, responsabiliza-se pessoalmente o importador nos termos dos artigos 124. inciso I do CTN e 94 e 95 do Decreto Lei 37/66.

Portanto, para a implementação da sujeição solidária passiva esculpida na legislação tributária. lavra-se o ato fiscal intitulado: "TERMO DE SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDARIA" — Doe 29, a ser entregue por ocasião da autuação da infração, mediante a inserção no pólo passivo (além de AMERICAN WAY COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO EIRELI) o contribuinte PREMIERE, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO EIRELI.

## **9 — DA OCORRÊNCIA EM TESE DE CRIME**

Ao proceder da forma relatada acima, o importador incorreu, em tese, em crime de falsidade ideológica, nos termos do artigo 299 do Decreto 2 848, de 1.940 (Código Penal) e no crime contra a ordem tributária, nos termos do artigo 1º. inciso I da Lei 8.137/1990:

(...)

No caso concreto, os documentos objetos de falsidade, possuem caráter particular (Declarações de Importação-DI) e a declaração falsa ou diversa daquela que deveria estar escrita em tal documento diz respeito precisamente à falsa declaração de que houve pagamento COM COBERTURA CAMBIAL E PAGAMENTO A PRAZO DE ATÉ 180 DIAS, o que o contribuinte não comprovou durante a auditoria fiscal.

Constatada a ocorrência de fatos que, em tese, configuram ilícitos penais, foi formalizada Representação Fiscal para Fins Penais ao Ministério Público Federal — processo administrativo nº 10611.720.190/2019-89 (Portaria RFB nº1750, de 12 de novembro de 2018).

## 10— DA CONCLUSÃO

Considerando:

- a) Que o sujeito passivo acima identificado havia sido selecionado para a aplicação do procedimento especial de verificação da origem dos recursos aplicados em operações de comércio exterior e combate à interposição fraudulenta de pessoas, de acordo com a IN SRF nº228/02, tendo em vista os **indícios**, por meio de cruzamentos de dados constantes das bases da RFB, de incompatibilidade entre as informações econômico-financeiras da empresa e suas operações de comércio exterior.
- b) Que, durante esse procedimento especial, apesar do contribuinte ter se manifestado em relação às reiteradas intimações para comprovação da origem, disponibilidade e efetiva transferência dos recursos utilizados em suas operações de comércio exterior, não comprovou conforme relatado no item 5 deste relatório, resultando assim, **a presunção do §2º do art. 23, do Decreto-Lei 1.455.7 de abril de 1976;**
- c) Que o objeto da presente ação fiscal foi também localizar essas mercadorias para fins de aplicação da pena de perdimento, ou aplicar a multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou tenha sido consumida;
- d) Que não foi acatada a solicitação de entrega dessas mercadorias ao Fisco. Conclui-se que a falta de entrega das mercadorias importadas enseja a conversão da pena de perdimento *em* multa equivalente ao seu valor aduaneiro tendo em vista a não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados em suas operações de comércio exterior, em consonância com o disposto no art. 23, inciso V, §§ 1º, 2º e 3º **do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002 e pela Lei nº 12.350/2010.** respectivamente.

E, para constar e surtir os efeitos legais, lavro o presente auto, no valor de **R\$ 26.646.707,26 (vinte e cinco milhões, quinhentos e quarenta e seis mil, setecentos e sete reais e vinte e cinco centavos)**, em três vias de igual teor e forma, que seguem assinadas pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil.

A ciência, tanto ao Contribuinte como o responsável solidário, será dada na forma do inciso II. do artigo 23, do Decreto 70.235/1972.

Do total de documentos apresentados pela empresa no curso da fiscalização, juntamos ao presente processo administrativo apenas aqueles diretamente relacionados com as infrações acima referidas e úteis ao entendimento da matéria tributável/aduaneira.

A Delegacia Regional de Julgamento, após análise das impugnações dos autuados concluiu pela exoneração do crédito tributário sob os seguintes fundamentos, em síntese:

(...)

Ocorre que, no presente caso, não se pode falar em origem, disponibilidade e transferência de recursos empregados nas importações se a interessada alega que não pagou as importações e a própria fiscalização aceita esse argumento.

Se não houve o pagamento das importações, qual seriam os recursos cuja origem, disponibilidade e transferência não houve comprovação? Sobre isso nada se esclarece nos autos, do que se depreende que houve uma interpretação equivocada da fiscalização em relação à presunção que estabeleceu para concluir pela interposição fraudulenta de terceiro.

A hipótese prevista no §2º do art. 23 do Decreto-lei nº 37/1966 é aquela na qual houve o uso de recursos para a realização das importações, seja para o pagamento das mercadorias, seja para os demais custos, tais como tributos e taxas, e as intervenientes, importadora e adquirente, não conseguem comprovar a origem, a disponibilidade e a transferência desses recursos.

Em outras palavras, as intervenientes das operações de comércio exterior devem comprovar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos que utilizam nas operações, o que parte do pressuposto que houve o uso de recursos financeiros.

Se a alegação de que não houve pagamento das mercadorias é aceita, o que se está aceitando é que não houve o uso de recursos financeiros e, portanto, não há que se falar de não comprovação da origem, disponibilidade e transferência daquilo que não existiu. Em que pese a fiscalização não ter deixado explícito, realmente é de se estranhar que, passado muito tempo do prazo acordado para o pagamento das mercadorias, a interessada continue importando mercadorias em tão elevado montante de valores sem ter pago as importações anteriores.

Não parece razoável que o vendedor, exportador em outro país, continue a vender mercadorias à interessada se esta está inadimplente, como se conclui de sua impugnação, pois alega que não pagou as importações fiscalizadas.

Seria razoável supor que as importações estão sendo pagas de alguma outra forma, que não pelos meios oficiais com o fechamento de contratos de câmbio, todavia, essa não é a acusação no presente caso.

Da mesma forma, a quase inexistente estrutura organizacional das intervenientes, importadoras e adquirente, gera suspeitas sobre as operações de tão elevada monta. Entretanto, como visto, a conclusão da fiscalização não se acomoda aos termos em que posta a hipótese legal enquadrada. Portanto, em razão da equivocada interpretação legal ou pela falta de provas, a autuação é improcedente.

Por outro lado, cumpre registrar a improcedência da alegação da importadora – Premiere Importação e Exportação Eireli, quanto à ausência de sua responsabilidade, sob o fundamento de que seria de obrigação da adquirente a comprovação da origem, disponibilidade e transferência de recursos. Como

registrado no relatório fiscal, a responsabilidade solidária da importadora com a adquirente, nos casos em que se comprova a infração, está prevista no inciso I do art. 95 do Decreto-lei nº 37/1966.

Portanto, nos casos em que se comprovasse o cometimento de infração aduaneira, tanto a importadora quanto a adquirente das mercadorias responderiam solidariamente, pois teriam concorrido para sua prática ou dela teriam se beneficiado.

Todavia, esse não é o caso dos autos, pois não houve comprovação do cometimento da infração acusada.

Por todo o exposto voto no sentido de considerar procedente as impugnações, exonerando o crédito tributário lançado.

Após esse extenso introito, cabe analisar se de fato o enquadramento legal se adequa aos fatos visto que a confirmação do julgado de piso exonerou o crédito tributário por ausência de subsunção dos fatos às normas.

Consta no auto de infração os seguintes dispositivos utilizados para o enquadramento legal do lançamento.

Art. 23, inciso V, §§ 1º e 3º do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976. Arts. 673, 675, inciso IV, 689, inciso XXII e §1º do Decreto 6.759/2009 e arts. 73, §§ 1º e 2º e 81, inciso III, da Lei nº 10.833/2003.

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. [\(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002\)](#)

(...)

§ 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](#). [\(Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010\)](#)

Conforme constou no relatório fiscal acima reproduzido, a fiscalização também cita na autuação o §2º do artigo 23 acima reproduzido, conceituando a presunção legal de que **a interposição é fraudulenta quando não comprovada a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados em operações de comércio exterior:**

§ 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.

Dentro desse contexto fático inicialmente cabe destacar que a origem desse litígio é a autuação dos sujeitos passivos, que negociaram vultosa quantia em importações, sem contudo, comprovar o pagamento dessas importações. Alegam os autuados que não houve o pagamento, logo, o contribuinte principal esta inadimplente e o solidário concordou com essa afirmação, conforme se pode verificar nos destaques abaixo extraídos do relatório fls. 30:

Após análise de toda a documentação enviada pelo Contribuinte, com complemento das informações constante nos sistemas informatizados da Receita Federal, constatou-se a existência de importações no montante de US\$ 11.682.213,90 sem os correspondentes pagamentos (fechamento de contratos de câmbio ou transferências bancárias para pagamentos dessas importações). (...)

Conforme já foi mencionado anteriormente o Contribuinte também foi intimado através do Termo de Reiteração de Ação Fiscal - TIAF - 202-04 - Doc 16 a apresentar o contrato de prestação de serviço com a empresa Importadora. Em resposta ao Termo de Reiteração citado anteriormente, em 11/04/2019 foi enviado o Contrato de prestação de serviço - Doc 17. Analisando o referido contrato apresentado, foi constatado no item 1.6 a determinação que a aquisição dos produtos, bens ou mercadorias seria sempre previamente ajustado entre o EXPORTADOR e a EMPRESA ENCOMENDANTE/ADQUIRENTE. No presente caso. A adquirente é a AMERICAN WAY/O'LELLIS COMÉRCIO, cabendo a esta inclusive o PAGAMENTO AO EXPORTADOR, efetuando a contratação, o fechamento e a liquidação do câmbio referente a cada operação de nacionalização por conta e ordem da EMPRESA ENCOMENDANTE/ADQUIRENTE. podendo a EMPRESA IMPORTADORA realizar em seu nome, como devidamente autorizado mediante o contrato. (...)

Sobre esses pontos a DRJ complementou que:

Quanto aos valores transferidos às importadoras, tidos por insuficientes para pagar os tributos, esses foram no montante necessário aos casos em que os tributos foram debitados pelas importadoras. Nos demais casos os débitos referentes aos tributos foram realizados na conta da própria adquirente, ora impugnante.

(...)

A documentação contábil demonstra que houve transferência de recursos suficientes por parte da impugnante para as contas da pessoa jurídica importadora, prestadora de serviço, para arcar com todos os tributos incidentes na importação e demais taxas e despesas aduaneiras.

No que respeita ao pagamento das mercadorias importadas, a fiscalização inova ao afirmar que o não pagamento das mercadorias importadas constituiu não comprovação de origem, disponibilidade e transferências de recursos empregados em operações de comércio exterior.

Tem liquidado os câmbios na medida de suas possibilidades, todavia, em razão de ter que prestar garantia para o desembaraço aduaneiro, determinado por estar em procedimento de fiscalização, não conseguiu honrar os compromissos assumidos no exterior, no prazo acordado. Nesse sentido, prestou garantias na ordem de quase 8 milhões de reais, que poderiam ter servido para liquidar parte dos câmbios.

Considerando o que foi exaustivamente relatado, não houve o pagamento do valor total das DI's, logo, não se comprovou que houve repasse de dinheiro, fato

que fez com que o julgador *a quo* fazer uma interpretação restritiva do §2º do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455, considerando apenas a expressão “*Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem (...)*”. Isso porque, defendeu o seu acórdão que em não havendo pagamento não caberia a comprovação da origem do que não ocorreu.

A interpretação feita de forma isola e demasiadamente restritiva acaba por deixar de considerar todas as vertentes que englobam o instituto da interposição fraudulenta que a lei buscou conceituar como medida de proteger o erário.

Interposição Fraudulenta é a maior violação ao controle aduaneiro, por isso a pena de perdimento podendo ser convertida em multa em face dessa grave violação. Primeiro é preciso ter claro que não se trata de uma infração tributária (arrecadação), mas sim de uma infração aduaneira, prevista dentre os controles essenciais da CRFB, art. 237<sup>1</sup>.

A autoridade fiscal buscou deixar aparente (presunção legal), quer seja a realidade dos fatos. Cabendo a interpretação jurídica destes fatos pelo julgador, que deve ser combatida pelos intervenientes da operações, fato que não ocorreu!

Equivocado o julgador de primeira instância, pois a capitulação esta correta no sentido de que a análise dos dispositivos que tratam da interposição fraudulenta ao direito aduaneiro, gênero do qual a ocultação do sujeito passivo, adquirente e responsável pelas operações seriam espécies de interposição!

A generalidade da infração de interposição de pessoas, pois ela pode comportar várias figuras infracionais, já que sua prática dá-se por meio de conduta impregnada com (i) fraude ou (ii) simulação, visando à ocultação de terceiro, i.e., (i) do sujeito passivo, (ii) do real vendedor, (iii) do comprador ou (iv) do responsável pela operação de Comércio Exterior.

Logo, ainda que se presuma interposição fraudulenta em Comércio Exterior a operação que não tenha comprovação da (i) origem, (ii) disponibilidade e (iii) transferência dos recursos empregados, também teremos a interposição com a comprovação dos recursos empregados nas operações de Comércio Exterior, mas em que apenas existiu a ocultação do terceiro.

Portanto, percebe-se que a ausência ou não, da comprovação da capacidade econômica, operacional e financeira, dá-se, por regra, em ocultação de terceiro, seja o (i) sujeito passivo (ex. são os casos de conta e ordem); (ii) do real vendedor (ex. são as triangulações que ocultam o verdadeiro exportador, vendedor no mercado interno, comprador/adquirente); e (iii) do responsável pela operação (ex. operações de encomenda).

Em suma, a interposição fraudulenta nem sempre exige um delito antecedente, por vezes a operação se apresenta com extrema lisura, mas culmina em um desfecho impróprio a premissas estabelecidas na norma, no caso a transferência de recursos (pagamento ao fornecedor)

---

<sup>1</sup> Art. 237. A fiscalização e o controle sobre o comércio exterior, essenciais à defesa dos interesses fazendários nacionais, serão exercidos pelo Ministério da Fazenda.

Restringir a autuação na não comprovação da origem do pagamento é o mesmo que desconsiderar outros tantos fatores essenciais, como ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros. Isso porque, restou claramente demonstrado a incapacidade financeira do importador para a operação, fato que se faz presumir pela ocultação do real adquirente mediante fraude ou simulação.

Nesse passo, o §2º do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455, alhures já mencionado, admite a presunção do que consta no inciso V do caput, cabendo aos autuados a comprovação de que a operação estava totalmente revestida de legalidade.

Dentro dessas premissas, faltou comprovar a capacidade financeira do adquirente das mercadorias para suprir com o pagamento das importações, isso quer dizer que, não é razoável que vultosa quantia fique no inadimplemento por tanto tempo sem que qualquer medida para sanar essa dívida seja demonstrado nos autos.

A não comprovação da origem dos recursos não se limita na comprovação de que os recursos foram transferidos, deve-se verificar também a comprovação da possibilidade de transferência dos recursos, fato que foi levantado pela fiscalização e não respondido pelos autuados. O caso em tela é prejudicado pelo fato de ter passado tempo além dos 180 dias estipulados no comando cambial na DI, sem que tenha ocorrido o pagamento que diga-se, inclusive, esse ônus é do adquirente. A não comprovação da capacidade financeira para transferência dos recursos, presume-se que o real adquirente é pessoa diversa do autuado e por isso a ocultação esta evidenciada.

Lado outro, ainda que se admita que todos os tributos foram recolhidos corretamente, conforme constou na relatório fiscal, não há prejuízo na apuração de eventual interposição fraudulenta e nesse sentido há previsão na súmula CARF n.º 160, veja-se:

A aplicação da multa substitutiva do perdimento a que se refere o § 3º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976 independe da comprovação de prejuízo ao recolhimento de tributos ou contribuições.

Correta, portanto, a aplicação da multa substitutiva da pena de perdimento proposta pela fiscalização com fulcro no art. 23 do Decreto-lei n.º 1.455/1976.

### **Responsável solidário.**

O auto de infração responsabiliza também a empresa **PREMIERE, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO EIRELI**, como responsável solidário, pelos seguintes fatos:

No exercício das funções de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, em cumprimento ao Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal Nº0617700-2018-00202-0, foi executado o procedimento de fiscalização no sujeito passivo supra caracterizado. No curso das verificações implementadas foram constatados fatos que têm implicações no âmbito da sujeição passiva.

Os fatos evidenciados nestes procedimentos estão detalhados no Relatório de Fiscalização Lavrado na conclusão dos trabalhos, ato fiscal que passa a integrar o presente Termo.

Em síntese, restou ao final configurado que a empresa **AMERICAN WAY COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO EIRELI**, CNPJ nº 04.223.655/0001-80, importou mercadorias sem comprovação da origem e do pagamento de tais importações, configurando assim a presunção legal de interposição fraudulenta de terceiros em operações de comércio exterior, conforme amplamente demonstrado no Relatório de Auditoria Fiscal, parte integrante e inseparável do Auto de Infração.

Constata-se que a empresa **PREMIERE, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO EIRELI**, CNPJ.: 07.282.422/0002-27, figurava como importadora por conta e ordem das mercadorias importadas pela **AMERICAN WAY**.

Pelos fatos apontados no Relatório de Auditoria Fiscal, restou caracterizada a sujeição passiva solidária, nos termos **do inciso I do artigo 124 da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional) e artigos 94 e 95 do Decreto Lei 37/66**.

Destarte, fica o sujeito passivo solidário supra mencionado CIENTIFICADO da exigência tributária de que trata o Auto de Infração lavrado contra o sujeito passivo também supra referido, relativamente a conversão **em multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias que não foram localizadas ou que tenham sido consumidas, conforme relatado no Auto de Infração**.

Outrossim, informamos ainda que a ação fiscal culminou na formalização do eprocesso nº 10611.720186/2019-09, onde estão descritos todos os elementos que instruem a constituição do crédito tributário apurado, ao qual, na condição de sujeito passivo solidário, poderá ter vista ao referido e-processo.

Conforme se pode verificar o enquadramento legal é fundamentado no do inciso I do artigo 124 da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional) e artigos 94 e 95 do Decreto Lei 37/66.

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

---

Art.94 - Constitui infração toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, que importe inobservância, por parte da pessoa natural ou jurídica, de norma estabelecida neste Decreto-Lei, no seu regulamento ou em ato administrativo de caráter normativo destinado a completá-los.

§ 1º - O regulamento e demais atos administrativos não poderão estabelecer ou disciplinar obrigação, nem definir infração ou cominar penalidade que estejam autorizadas ou previstas em lei.

§ 2º - Salvo disposição expressa em contrário, a responsabilidade por infração independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

**Art.95 - Respondem pela infração:**

I - conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie;

II - conjunta ou isoladamente, o proprietário e o consignatário do veículo, quanto à que decorrer do exercício de atividade própria do veículo, ou de ação ou omissão de seus tripulantes;

III - o comandante ou condutor de veículo nos casos do inciso anterior, quando o veículo proceder do exterior sem estar consignada a pessoa natural ou jurídica estabelecida no ponto de destino;

IV - a pessoa natural ou jurídica, em razão do despacho que promover, de qualquer mercadoria.

V - conjunta ou isoladamente, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

VI - conjunta ou isoladamente, o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora.

No presente caso esta caracterizado que o responsável solidário contribui para a operação, sendo certo que a responsabilidade nesses casos é objetiva, entendida como toda aquela situação na qual não é necessário que o agente causador do dano tenha realizado as ações que levam o dano de forma dolosa ou culposa. Em outras palavras, basta que o dano ocorra para que aquele que sofreu o dano seja indenizado.

O próprio art. 94, §2º prevê que independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, logo, o responsável solidário, quando comprovada a participação como é o caso, também deve constar como sujeito do auto de infração, visto que a empresa PREMIERE, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO EIRELI, que figurava como importadora por conta e ordem das mercadorias importadas pela AMERICAN WAY.

Esse mesmo entendimento se verifica no acórdão n.º 3201-005.727 de Relatoria do conselheiro Hécio Lafetá Reis, julgado com unanimidade nessa mesma turma em outra formação, com a seguinte ementa:

**ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS**

Período de apuração: 29/06/2005 a 13/07/2005

IMPORTAÇÃO. OCULTAÇÃO DO REAL IMPORTADOR. INTERPOSIÇÃO. SIMULAÇÃO. DANO AO ERÁRIO. MULTA SUBSTITUTIVA DA PENA DE PERDIMENTO.

Constatada a ocorrência de ocultação do real comprador, mediante simulação, aplica-se a multa substitutiva da pena de perdimento na hipótese de impossibilidade de apreensão das mercadorias importadas, por se configurar dano ao Erário tal infração.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 29/06/2005 a 13/07/2005

INFRAÇÃO NA IMPORTAÇÃO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.  
LEGITIMIDADE PASSIVA.

Respondem pela infração, conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática ou dela se beneficie.

Sendo assim, conforme restou demonstrado no presente caso, a ausência de comprovação da capacidade financeira do adquirente da mercadoria, fato que presume-se não ser o sujeito passivo o real adquirente, bem como a concorrência do responsável solidário na prática da negociação e por essas razões, concluo pela reforma do julgado *a quo* e mantenho a autuação.

Diante do exposto, dou provimento ao Recurso de Ofício.

### **Conclusão**

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 47 do Anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de dar provimento ao Recurso de Ofício.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Presidente Redator