



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



<b>PROCESSO</b>	10909.003853/2010-11
<b>ACÓRDÃO</b>	3003-002.583 – 3ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	12 de setembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	D&A COMÉRCIO SERVIÇOS IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Normas de Administração Tributária**

Data do fato gerador: 05/11/2009

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PROCEDIMENTO ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO. PRAZO DE 90 DIAS. IN SRF Nº 206/2002. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.**

O prazo previsto no art. 69 da IN SRF nº 206/2002 refere-se exclusivamente ao período máximo de retenção das mercadorias em procedimentos especiais de controle aduaneiro, não se prestando a limitar o prazo para constituição do crédito tributário pela autoridade fiscal. Alegações de irregularidades formais na emissão, alteração ou prorrogação do Mandado de Procedimento Fiscal não ensejam nulidade do lançamento, conforme entendimento consolidado na Súmula CARF nº 171.

**IMPORTAÇÃO. PENA DE PERDIMENTO. RESPONSABILIDADE DO IMPORTADOR OSTENSIVO. ILEGITIMIDADE PASSIVA. INOCORRÊNCIA.**

A sanção de perdimento aplica-se ao importador ostensivo que figura como sujeito passivo da operação, ainda que comprovada a existência de encomendante predeterminado. A alegação de que a penalidade deveria recair exclusivamente sobre o real adquirente não afasta a responsabilidade da empresa que cedeu seu nome, tampouco descaracteriza sua legitimidade passiva. Incontroversa a realização da importação pela Recorrente, mantém-se íntegra a decisão recorrida.

**IMPORTAÇÃO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE. PENA DE PERDIMENTO. RESPONSABILIDADE DO IMPORTADOR OSTENSIVO.**

A omissão do nome do real adquirente na Declaração de Importação, sob alegação de falha do sistema, não constitui mero erro formal, mas conduta dolosa apta a configurar interposição fraudulenta na modalidade comprovada, nos termos do art. 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

Inviável a relevação da pena de perdimento ou a aplicação da multa por erro prevista no Regulamento Aduaneiro, diante da subsunção inequívoca da conduta ao art. 23, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Alexandre Freitas Costa** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Regis Xavier Holanda** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Vinicius Guimaraes, Regis Xavier Holanda (Presidente)

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário contra acórdão proferido pela 7ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento em Fortaleza que julgou improcedente a impugnação do sujeito passivo.

O Acórdão n.º 08-45.116 (fls. 142/168) apresenta a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 05/11/2009

IMPORTAÇÃO. CESSÃO DE NOME. MULTA.

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 a multa específica.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

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

#### **Do objeto do lançamento**

Trata, a presente lide, do crédito tributário referente à multa de que trata o art. 33 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, que abaixo se transcreve, exigida, segundo a fiscalização, por que a empresa D&A COMÉRCIO SERVIÇOS IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA., CNPJ 05.630.873/0001-00, doravante denominada simplesmente "D&A", teria cedido o seu nome, registrando como própria, em 05/11/2009, a operação de importação objeto da Declaração de Importação (DI) nº 09/1534114-4, com vistas ao acobertamento da empresa GOL TÊXTIL LTDA. - EPP, CNPJ nº 03.558.240/0001-02, doravante denominada simplesmente "GOL TÊXTIL", identificada como a real adquirente da mercadoria:

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).

De acordo com a fiscalização, a referida DI foi submetida a procedimento especial de controle aduaneiro, restando comprovada, diante dos fatos apurados e provas coletadas, a prática da infração definida como ocultação do sujeito passivo, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, em virtude do que as respectivas mercadorias ficaram sujeitas à aplicação da pena de perdimento, conforme determina o art. 23, inciso V e § 1º, do Decreto-Lei nº 1.455/76, com redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/2002.

#### **Das razões da fiscalização**

##### **Da prática reiterada de cessão de nome**

Em consulta ao Radar, verificou-se a existência da Ficha nº 09/0033000-7, alertando para o fato de a empresa D&A efetuar importações para encomendante predeterminado, omitindo esta informação na folha de rosto da DI e na Ficha Importador do "Consulta DI" no Siscomex. Consta ainda a Ficha nº 09/1454884-5, na qual é relatada ocorrência de terceira empresa que, por encontrar-se com limite de importação ultrapassado, utilizou-se da D&A para registrar a operação como importação própria. Cuida-se, pois, a princípio, de prática reiterada.

Em consulta aos sistemas da Receita Federal (DW Aduaneiro, fl. 291) encontramos as DI's nºs 09/0791424-6, 09/1142966-7 e 09/1350932-3, registradas respectivamente em 23/06/2009, 27/08/2009 e 05/10/2009. As referidas DI's foram registradas na modalidade "por conta e ordem de terceiros", figurando como importador a empresa D&A, e como adquirente a empresa GOL TÊXTIL. O valor CIF total das três DI's é de US\$ 141.879,27. Na modalidade "por conta e ordem" o valor das operações é creditado na conta do adquirente, pois é dele que provem os recursos. A GOL TÊXTIL havia, assim, na data do registro da DI 09/1534114-4 (05/11/2010), praticamente atingido o limite de importação para o semestre, haja vista sua modalidade de habilitação (v. tópico seguinte).

#### **Da habilitação da empresa GOL TÊXTIL**

A fiscalização afirma que a utilização da D&A como interposta pessoa decorreu do fato de a empresa GOL TÊXTIL estar, no dia do registro da DI, prestes a atingir o limite semestral de importação autorizado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), tendo a D&A atuado, então, para evitar a interrupção das importações da GOL TÊXTIL, procedendo ao registro da declaração como se fosse de importação própria, burlando assim os controles aduaneiros e interferindo na análise de risco exercida pela RFB.

Conforme a autoridade fiscal, a GOL TÊXTIL estava habilitada para operar no comércio exterior na modalidade "simplificada", submodalidade "operação de pequena monta", mas no dia 05/11/2009 já havia utilizado US\$ 141.879,27 1, do seu limite semestral, de US\$ 150.000,00, restando-lhe para aquele mês o valor de US\$ 8.120,73, de modo que qualquer tentativa de registrar DI com valor acima desse seria impedida automaticamente pelo sistema.

#### **Da utilização pela D&A de recursos da GOL TÊXTIL**

Conforme o relato da fiscalização, o adiantamento dos recursos pela GOL TÊXTIL para que a D&A procedesse à liquidação dos contratos de câmbio ficou demonstrado no Auto de Infração e Termo de Apreensão e Guarda Fiscal - AITAGF nº 0920600/00945/10, parte integrante do processo nº 10909.000905/2010-90, lavrado para a aplicação da pena de perdimento das mercadorias e em cujo relatório, juntado às fls. 26-45, encontra-se a descrição detalhada dos fatos que ensejaram as conclusões fiscais.

Em tal relatório está dito que:

1) a fatura comercial que instruiu a DI ora sob procedimento fiscal indica tratar-se de operação realizada mediante pagamento antecipado (Advance) de US\$ 20.562,00 e pagamento contra apresentação dos documentos de embarque (CAD on arrival) de US\$ 49.260,45, significando que, quando do registro da DI, em 05/11/2009, o pagamento da mercadoria pela liquidação dos contratos de câmbio já teria sido efetuado na íntegra;

2) ao ser intimada a apresentar documentos e esclarecimentos para a presença do nome da empresa GOL TÊXTIL nos documentos instrutivos, a D&A, entre outras afirmações, assim se manifestou:

... na verdade trata-se de importação por encomendante pré-determinado, encomendante este, a empresa GOL TÊXTIL EPP.

3) foram pagos US\$ 20.562,00 por intermédio do contrato de câmbio nº 09/009640, cuja liquidação se deu em 04/09/2009, com débito no valor de R\$ 38.142,51 na conta corrente nº 11.536-3 da agência 2246-2, de titularidade da empresa D&A, e cujo lançamento contábil no Livro Diário se deu a crédito da conta Banco Bradesco 1.1.01.03.003;

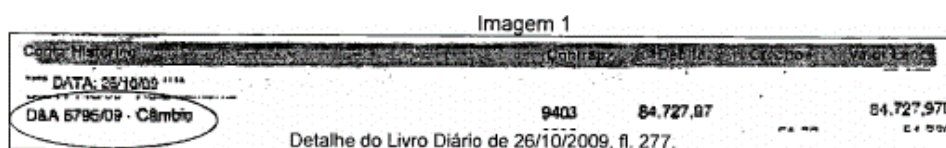
4) foram pagos US\$ 49.260,45 por meio do contrato de câmbio nº 09/012136, cuja liquidação se deu em 27/10/2009 com débito no valor de R\$ 85.565,40 na conta corrente nº 11.536-3 da agência 2246-2, de titularidade da empresa D&A;

5) em 26/10/2009, um dia antes da liquidação do contrato nº 09/012136, no valor de R\$ 85.565,40, foi feito um lançamento no valor de R\$ 84.727,97 (TRANSF AG DINH 1190054 O PROPRIO FAVORECIDO), a propósito do qual assim informou a fiscalizada:

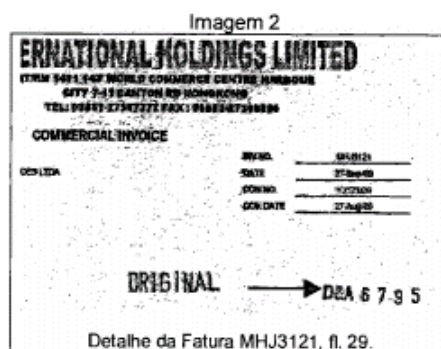
Trata-se de transferência bancária entre contas do mesmo Banco (Bradesco-Bradesco)

A empresa que fez a transferência é a empresa encomendante da mercadoria importada: Gol Têxtil Ltda. EPP. - CNPJ 03.558.240/0001-02

6) no Livro Diário entregue à fiscalização em atendimento à intimação fiscal foi encontrado um lançamento feito em 26/10/2009 a débito na conta Banco Bradesco 1.1.01.03.0030 98, no valor de R\$ 84.727,97, cujo histórico é D&A 6795/09 – Câmbio (Imagem 1):



7) a numeração D&A 6795 está aposta por carimbo na fatura comercial (fl. 29) que instruiu a DI nº 09/1534114-4, conforme o seguinte detalhe (Imagem 2):



8) da análise da referida documentação apresentada pela intimada, corroborada por declaração dela própria, restou descaracterizada a operação por encomenda, como quer fazer crer a empresa D&A;

9) foi encontrado no Livro Diário um lançamento em 27/10/2009, a crédito na conta Banco Bradesco 1.1.01.03.003 98 no valor de R\$ 85.565,40, cujo histórico é: D&A 6795/09 - Fechamento de câmbio (Imagem 3):

Imagem 3

*** DATA: 27/10/09 ***				
Conta	Contap.	Débito	Crédito	Valor Líq.
Conta: Banco Bradesco 1.1.01.03.003 98				
D&A 6795/09 - Fechamento de câmbio	9899		85.565,40	85.565,40C
Detalhe do Livro Diário de 27/10/2009, fl. 281.				

10) a contrapartida desse lançamento foi um registro a débito na conta do Passivo Circulante "Adiantamento Importação por Conta e Ordem 2.1.07.01.001" (Imagem 4), a qual, "por mero erro, ou por ato deliberado visando dissimulação, está inserida no grupo de contas 2.1.07 - Fornecedores (fl. 251), quando, na realidade, trata-se de adiantamento de clientes, conta de extrema importância, pois significa que a empresa está operando com recursos de terceiros:

Imagem 4

*** DATA: 27/10/09 ***				
Conta	Contap.	Débito	Crédito	Valor Líq.
Conta: Adiantamento Importação por Conta e Ordem 2.1.07.01.001 9389				
D&A 6795/09 - Fechamento de câmbio	98	85.565,40		85.565,40C
Detalhe do Livro Diário de 27/10/2009, fl. 283.				

11) [normalmente] no momento do adiantamento dos recursos, há um lançamento a débito de Banco ou Caixa, e um crédito em "Adiantamento de Clientes", gerando uma obrigação para a empresa, e quando há a liquidação do câmbio referente à operação contratada, credita-se Banco ou Caixa, e debita-se "Adiantamento de Clientes", anulando-se essa obrigação perante terceiro;

12) os documentos encaminhados pela Equipe de Despacho Aduaneiro - EDA da DRF/Joinville – SC, protocolados na DRF/Itajaí em 26/03/2010 sob o n° 001.426/2010-61, confirmariam que o pagamento das mercadorias constantes da DI n° 09/1534114-4 foi realizado com recursos antecipados pelo real adquirente GOL TÊXTIL, "haja vista a similaridade entre a situação que ensejou o presente auto de infração e a que originou fiscalização instaurada por aquela unidade;

13) a EDA/DRF/Joinville, tendo em vista a presença de indícios da ocultação do sujeito passivo/real adquirente das mercadorias importadas, instaurou procedimento fiscal da mesma natureza que a do presente (combate à fraude em despacho, IN SRF n° 206/2002,), em face da empresa D&A;

14) no curso do referido procedimento, a DRF/Joinville intimou a GOL TÊXTIL a apresentar documentos e informações, tendo esta empresa entregue à fiscalização documentos relacionados à DI n° 09/1534114-4, entre os quais planilha assim identificada:

IMPORTADOR: D&A

EXPORTADOR: REGAL

PROCESSO EM CANAL VERMELHO

OBS: CARGA NÃO LIBERADA, POIS SE ENCONTRA EM PROCESSO DE FISCALIZAÇÃO DA RECEITA;

15) “os dados inseridos na mencionada planilha não deixam dúvidas de que se trata da carga amparada pela DI nº 09/1534114-4 (nº da proforma, nº da invoice, contêiner e B/L), bem como de que os recursos utilizados para liquidação dos correspondentes contratos de câmbio foram antecipados à D&A pela GOL TÊXTIL da seguinte forma:

R\$ 39.273,42 (30% iniciais) em 01/09/2009.

R\$ 84.727,97 (70%) em 26/10/2009”.

16) no Razão Analítico da conta 11108-0, referente a "Adiantamento a Fornecedor", encontram-se os lançamentos a débito de R\$ 39.273,42, em 01/09/2009, e de R\$ 84.727,97, em 26/10/2009;

17) a contrapartida do lançamento, no valor de R\$ 39.273,42, é a conta 20046-1, identificada como "c/c Sócios", representado por contrato de mútuo firmado entre o sócio-administrador da GOL TÊXTIL, Sr. Paulo Sérgio Dias, CPF 085.974.108-76, e a própria empresa;

18) Esses recursos, emprestados pelo sócio para que a GOL TÊXTIL procedesse à antecipação a D&A para o pagamento dos 30% iniciais, no entanto, não deram entrada no caixa, ou conta bancária, da GOL TÊXTIL, mas foram depositados diretamente na conta bancária da representante legal da D&A em 01/09/2009, DEBOSSAN DESPACHOS ADUANEIROS LTDA., CNPJ 07.081.778/0001-11, cujo sócio majoritário, com 70% de participação societária, Sr. Caio Marcelo Debossan, CPF 936.292.659-87, é esposo da sócia majoritária da D&A, Sra. Josiane Denise dos Santos Debossan, CPF 029.725.559-29;

19) Este numerário (R\$ 39.273,42) foi efetivamente utilizado para a liquidação do contrato de câmbio nº 09/009640 (30% iniciais) em 04/09/2009;

20) mensagem de correio eletrônico encaminhada em 26/10/2009 pela Sra. Letícia de Miranda, funcionária da D&A (leticia@deacomex.com.br), à Sra. Patrícia, funcionária da GOL TÊXTIL ("Patrícia - Gol" <textilgol@terra.com.br), cujo assunto é "CÂMBIO 70% REGAL", trata de solicitação de depósito no valor de R\$ 84.727,97, para pagamento do saldo de 70% referente à DI nº 09/1534114-4, o qual foi efetuado em 26/10/2009 na conta corrente nº 0011536-3, agência 2246-2 do Banco Bradesco, de titularidade da empresa D&A, e utilizado para liquidação do contrato de câmbio nº 09/012136 em 27/10/2009;

21) ao menos nesta operação específica (DI nº 09/1534114-4), a empresa D&A não atuou por sua própria conta e risco, não se tratava, conforme informado no registro da DI, de importação direta, modalidade em que a aquisição da mercadoria importada se dá com recursos próprios para posterior revenda a um

cliente-comprador ainda incerto, diga-se, não previamente determinado, e em que, além de negociar diretamente com o exportador estrangeiro, o importador deve providenciar por si só todos os trâmites aduaneiros, cambiais, de licenciamento, etc.;

22) a empresa GOL TÊXTIL, real adquirente da mercadoria, habilitada na modalidade/submodalidade "simplificada/pequena monta", encontrava-se, no dia do registro da DI, muito próxima do seu limite de importação e qualquer tentativa de registro de DI, ainda que por encomenda, onde se fizesse constar o nome da GOL TÊXTIL, e que ultrapassasse US\$ 150.000,00, seria impedida pelo sistema, [de modo que] a alternativa foi se utilizar da empresa D&A para registrar a Declaração como se fosse uma importação própria, burlando os controles aduaneiros e interferindo na análise de risco exercida pela RFB;

23) a D&A emprestou o seu nome a GOL TÊXTIL para que ela não interrompesse as importações em curso;

24) ficou cabalmente demonstrado o adiantamento de recursos pela GOL TÊXTIL para a liquidação dos contratos de câmbio em datas anteriores ao registro da DI;

25) conforme preceitua o art. 27 da Lei nº 10.637/2002, a importação realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste;

26) identificada a prática de "simulação" e/ou "interposição fraudulenta", cabe a apreensão das mercadorias para a aplicação da pena de perdimento, nos termos do Decreto-Lei nº 1.455, de 07/04/1976, com as alterações da Lei nº 10.637, de 30/12/2002.

#### **Das razões da impugnação**

Cientificado do lançamento em 25/10/2009, o sujeito passivo apresentou, em 16/11/2009, a impugnação anexada às fls. 101-116, na qual apresentou as alegações que se seguem.

#### **Preliminarmente:**

##### **I) Da Nulidade Por Excesso de Prazo na Conclusão Procedimental e por lavratura de auto de infração por autoridade incompetente**

A impugnante argui que, iniciado em 22/12/2009, o procedimento especial de fiscalização deveria ter sido concluído ou prorrogado no prazo de 90 dias, sob pena de ter que liberar a mercadoria; que somente no dia 30/03/2010, 98 dias depois do início do procedimento especial e 145 dias do registro da DI, é que a autoridade fiscalizadora lhe deu ciência da conclusão do procedimento; e que a sua ciência do auto de infração somente ocorreu no dia 20/10/2010, portanto, muitos meses após a instauração daquele procedimento fiscal e quando a autoridade fiscal não possuía mais competência para tanto.

##### **II) Da Nulidade Por Falta de Competência da Autoridade Fiscal - Inexistência de MPF-F específico para Revisão Aduaneira e Encerramento do Procedimento Especial de Fiscalização**

A impugnante defende que os atos e termos lavrados pela autoridade fiscalizadora desde o início do procedimento de revisão aduaneira devem ser considerados nulos de pleno direito, nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/72, com a consequente declaração de nulidade, por vício formal, do próprio auto de infração lavrado, alegando, para tanto, que:

1) o procedimento especial foi instaurado por iniciativa própria do Auditor Fiscal, com diligências de caráter externo, contudo, sem qualquer tipo Mandado de Procedimento Fiscal;

2) na esteira da Portaria Coana nº 33, de 16 de novembro de 2003, que dispõe sobre o controle de "Ações Fiscais no ambiente Sief - Ação Fiscal Aduaneiro", ao instaurar qualquer tipo de fiscalização, o agente fiscalizador necessariamente deverá obter um RPF ou um MPF:

#### DESCRIÇÃO DOS MÓDULOS E RESPECTIVAS TRANSAÇÕES:

1- PROGRAMAÇÃO: Cadastramento, consulta e exclusão de contribuintes selecionados e passíveis de serem fiscalizados.

2- RPF/MPF:

RPF - Registro de Procedimento Fiscal - Documento, de caráter interno, que registra todas as atividades fiscais desenvolvidas pelos AFRF junto ao contribuinte. Para cada procedimento fiscal será emitido um único RPF.

MPF - Mandado de Procedimento Fiscal - Documento, de caráter externo, que instaura e informa os procedimentos de fiscalização e de diligência junto ao contribuinte, nos termos da Portaria SRF nº 3.007, de 26 de novembro de 2001;

3) muito embora a fiscalização tenha sido instaurada apenas contra a D&A, a autoridade fiscalizadora também lavrou intimações, solicitando documentos, tais como extratos bancários e outros, e que tais intimações possuem nitidamente caráter externo, atraindo, portanto, a necessidade de que a autoridade fiscalizadora dispusesse de um Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização (MPF-F) para realizá-la, nos termos da Portaria RFB nº 11.371, de 12 de dezembro de 2007;

4) no presente caso não se está diante de hipótese de não exigência de MPF para o procedimento de Revisão Aduaneira, nos termos do art. 10, II, da Portaria RFB 11.371/2007:

Art. 10. O MPF não será exigido nas hipóteses de procedimento de fiscalização:

II - interno, de formalização de exigência de crédito tributário constituído em termo de responsabilidade ou pelo descumprimento de regime aduaneiro especial, lançamento de multas isoladas, revisão aduaneira e formalização de abandono ou apreensão de mercadorias realizada por outros órgãos;

5) a revisão aduaneira a qual se refere o artigo acima é somente a revisão interna, ou seja, aquela passível de ser realizada com base tão somente nos documentos e/ou informações pré-disponíveis nos arquivos da RFB, conforme esclarece o § 2º deste mesmo artigo:

Art. 10. [...]

§ 2º Para fins do disposto no inciso II do caput, considera-se revisão aduaneira o procedimento destinado a identificar irregularidades fiscais relativas ao despacho, com base tão somente nos elementos probatórios disponíveis no âmbito da RFB.

6) o RPF somente pode ser utilizado para investigações de caráter interno, ou seja, quando a autoridade fiscalizadora não necessita de outros documentos ou informações para realizar a fiscalização, senão aqueles que a Receita Federal do Brasil já possui em seu sistema e/ou arquivos;

7) nenhuma das hipóteses de revisão de lançamento elencadas no art. 149 do CTN ocorreu no caso concreto;

8) tendo encerrado em 18/03/2010 o procedimento fiscal referente à DI nº 09/1534114-4, a autoridade fiscalizadora jamais poderia ter efetuado nova autuação fiscal;

9) houve sim usurpação da competência da autoridade fiscalizadora, a qual, sem motivação legal (administrativa) resolveu lavrar novo auto de infração contra a impugnante, por fatos já fiscalizados anteriormente e cujo procedimento fiscal já havia sido encerrado definitivamente;

10) vez que a autoridade fiscalizadora lavrou incontáveis intimações fiscais contra várias empresas, com o fito de juntar elementos probatórios até então não disponíveis no âmbito da RFB, resta claro que necessitava de um MPF-F para tanto, por se tratar de uma Revisão Aduaneira externa.

#### **Mérito:**

##### **I) Da caracterização da importação na modalidade "por encomenda"**

A impugnante afirma que a única razão que levou à autoridade fiscalizadora a concluir pela imposição de pena de perdimento da mercadoria importada, por "ocultação do real adquirente" da importação (art. 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455/76), estaria no fato de não ter sido informado o CNPJ do encomendante no campo "adquirente por conta e ordem" na ficha "importador" da DI; que, desde o início do presente processo de importação, ainda quando da colocação do pedido no exterior, confecção da proforma invoice, até o registro da mercadoria (DI 09/1534114-4) com a documentação original apresentada, todos os documentos utilizados no despacho aduaneiro demonstravam se tratar de uma importação da empresa D&A Com. Serv. Imp. Exp. Ltda. por encomenda da empresa Gol Têxtil Ltda.; e que é impossível se aplicar a multa constante no auto de infração, pois,

segundo entende, não houve qualquer acobertamento do real interveniente da operação.

Em favor de sua tese, a impugnante reúne vários recortes de documentos pertinentes à operação em exame, nos quais destaca as menções feitas à empresa Gol Têxtil Ltda. – EPP, que demonstrariam “que o procedimento adotado pelo importador em nenhum momento pretendeu ocultar o encomendante da mercadoria”:

PURCHASE ORDER	
PI - PACKING LIST - BILL OF LANDING	
CUSTOMER - BUYER - NOTIFY	
NAME	GOL TEXTIL LTDA – EPP
ADDRESS	RUA ALMIRANTE BARROSO, 714 - BRÁS
CEP	030025-001 São Paulo - SP - Brazil
CNPJ	03.558.240/0001-02
IMPORTER / CONSIGNEE	
NAME	D&A COMÉRCIO SERVIÇOS IMPORTAÇÕES E EXPORTAÇÕES LTDA.
ADDRESS	Rua General Osório, 1115 1o. Andar - Velha
CEP	89041-001 - Blumenau - SC - Brazil
CNPJ	05.630.873/0001-00

REGAL INTERNATIONAL HOLDINGS LIMITED	
FLAT/RM 1401 14/F WORLD COMMERCE CENTRE HARBOUR CITY 7-11 CANTON RD	
HONGKONG	
<b>PROFORMA INVOICE</b>	
DATE: 27 <sup>TH</sup> AUGUST 2009	
<b>ENCOMENDANTE: GOL TEXTIL LTDA – EPP</b>	
RUA ALMIRANTE BARROSO, 714 – BRÁS	
030025-001 – SÃO PAULO – SP – BRASIL	
CNPJ: 03.558.240.0001-02	
<b>BUYER/CONSIGNEE: D&amp;A COMÉRCIO SERVIÇOS DE IMPORTAÇÕES E</b>	
<b>EXPORTAÇÕES LTDA</b>	
RUA GENERAL OSÓRIO, 1155, 1º. ANDAR – VELHA	
89041-000 - BLUMENAU - SC - BRASIL	
CNPJ: 05.630.873/0001-00	
<b>CONTRACT NO. : Y3121/09</b>	

Fig. 02 "Proforma Invoice" (fls. 199)

Proforma emitida pelo fornecedor em 27/Ago/2009 demonstrando **expressamente** a empresa Gol Têxtil como Encomendante da operação.

<b>BILL OF LADING</b>		Country of Origin	Bill of Lading
Shipper		BANGLADESH	AWL
REGAL INTERNATIONAL HOLDINGS LIMITED FLAT/RM 1401 14/F WORLD COMMERCE CENTRE HARBOUR CITY 7-11 CANTON RD HONGKONG.		Delivery Agent	RANUR AGENCIAMENTO DE CARGA AV. MARECHAL EURICO GASPAR D PARADA INGLESA-CEP.02239-010 SAO PAULO-SP-BRAZIL TEL:55-1182623788 FAX:55-1169967
Consignee		<b>ALLWAY L</b>	
D&A COMERCIO SERVICOS DE IMPORTACOES E EXPORTACOES LTDA. RUA GENERAL OSORIO, 1155, 1 ANDAR-VELHA 89041-001-BLUMENAU-SC-BRASIL CNPJ: 05.630.873/0001-00		House - 23 (Ground Fl.), Khikhet, Uttara, Dhaka License No. 00-0017/08	
Notify Party		Domestic Routing / Export Instructions	
GOL TEXTIL LTDA - EPP RUA ALMIRANTE BARROSO, 714 - BRAS 030025 - 001- SAO PAULO - SP - BRASIL CNPJ: 03.558.240/0001-02		THIRD ORIC	

Fig. 03 "Bill of Lading" (fls. 28)

Conhecimento de Carga Marítimo - BL - Evidenciando o nome do Encomendante da operação.

<b>REGAL INTERNATIONAL H</b>	
FLAT/RM 1401 14/F WORLD COM CITY 7-11 CANTON R TEL: 08992-2737373 77	
COMMERCIAL INVOICE	
TO:	D&A COMERCIO SERVICOS DE IMPORTACOES E EXPORTACOES LTDA RUA GENERAL OSORIO, 1155, 1 ANDAR - VELHA 89041-001-BLUMENAU - SC - BRASIL CNPJ: 05.630.873/0001-00
NOTIFY:	GOL TEXTIL LTDA - EPP RUA ALMIRANTE BARROSO, 714 BRAS 030025-001-SAO PAULO-SP - BRASIL CNPJ: 03.558.240/0001-02
ORIGIN	

Fig. 04 "Commercial Invoice" (fls. 29)

Fatura Comercial Evidenciando o nome do Encomendante da operação.

<b>REGAL INTERNATIONAL</b>	
FLAT/RM 1401 14/F WORL CITY 7-11 CAN TEL: 08992-2730	
PACKING LIST	
TO:	D&A COMERCIO SERVICOS DE IMPORTACOES E EXPORTACOES LTDA RUA GENERAL OSORIO, 1155, 1 ANDAR - VELHA 89041-001-BLUMENAU - SC - BRASIL CNPJ: 05.630.873/0001-00
NOTIFY:	GOL TEXTIL LTDA - EPP RUA ALMIRANTE BARROSO, 714 BRAS 030025-001-SAO PAULO-SP - BRASIL CNPJ: 03.558.240/0001-02

Fig. 05 "Packing List" (fls. 30)

Romaneio de Carga Evidenciando o nome do Encomendante da operação.

<b>CERTIFICATE OF ORIGIN</b>		PHONES: 7161028-30 & 9565208-10
SHIPPER REGAL INTERNATIONAL HOLDINGS LIMITED FLAT/RM 1401 14/F WORLD COMMERCE CENTRE HARBOUR CITY 7-11 CANTON RD HONGKONG.		Website: <a href="http://www.mceibd.org">http://www.mceibd.org</a>
CONSIGNEE: D&A COMERCIO SERVICOS DE IMPORTACOES E EXPORTACOES LTDA. RUA GENERAL OSORIO, 1155, 1 ANDAR-VELHA 89041-001-BLUMENAU-SC-BRASIL CNPJ: 05.630.873/0001-00		EXP. NO. : 0864-01132-09 DT: 27-09-09 CONT. NO. : Y3121A09 DT: 27-08-09 HB/L NO. : AWL9090003S DT: 06-10-09 CNTR. NO. : KKFU7647300
NOTIFY PARTY: GOL TEXTIL LTDA - EPP RUA ALMIRANTE BARROSO, 714 - BRAS 030025 - 001- SAO PAULO - SP - BRASIL CNPJ: 03.558.240/0001-02		

Fig. 06 "Certificate of Origin" (fls. 31)

Certificado de Origem da Carga Evidenciando o nome do Encomendante da operação.

A impugnant aduz que:

1) os requisitos normatizados pela Receita Federal para que a mercadoria seja considerada de propriedade do importador, como é o caso da importação por encomenda, estão elencados no Ato Declaratório Normativo da SRF nº 7 de junho de 2002 (ADN nº 7/2002). Vejamos:

"Art. 1º As disposições das Instruções Normativas nº 75, de 2001, e nº 98, de 2001, aplicam-se somente às operações em que a pessoa jurídica comercial importadora - empresa comercial importadora - atue apenas como prestadora de serviços.

Parágrafo único. A empresa comercial importadora atua como prestadora de serviços somente na hipótese em que ela não adquira a propriedade das mercadorias importadas.

Art. 2º Para que se caracterize a aquisição, pela empresa comercial importadora, da propriedade das mercadorias importadas, é suficiente que ocorra uma das seguintes hipóteses em que a referida empresa:

I - conste como adquirente no contrato de câmbio;

II - conste como adquirente na fatura internacional (invoice);

III - emita nota fiscal de entrada ou de saída a título de compra ou venda; ou

IV - contabilize a entrada ou a saída da mercadoria importada como compra ou venda.

Parágrafo único. Na hipótese de a empresa não ter escrituração comercial regular, o aferimento da condição prevista no inciso IV far-se-á com base na natureza da operação efetivada, constante de notas fiscais."

2) tais hipóteses não são cumulativas, pois o art. 2º do referido ADN deixou claro que a ocorrência de apenas uma delas é o bastante, restando, então, analisar a operação em comento:

I - O adquirente da moeda estrangeira nos contratos de câmbio é a D&A Com. Serv. Imp. Exp. Ltda. (Docs. fls. 34 e 39);

II - O adquirente da mercadoria na fatura internacional (invoice) é também a D&A Com. Serv. Imp. Exp. Ltda. (Docs. fls. 29).

3) como as mercadorias não foram liberadas, restam prejudicadas as hipóteses de verificação III e IV;

4) bastaria uma hipótese ser cumprida, mas a impugnante demonstrou ter cumprido as duas de somente duas possíveis, ficando evidente que a mercadoria importada é de sua propriedade, cumprindo os requisitos da importação na modalidade "por encomenda" não merecendo, portanto, a pena de perdimento por "ocultação" do real adquirente;

5) a autoridade fiscal não pode negar vigência à normativa da RFB, à qual está diretamente vinculada, para concluir que a operação realizada tenha sido meramente uma prestação de serviços;

6) em suma, trata-se claramente de importação própria, para revenda a encomendante pré-determinado, assim caracterizada tanto do ponto de vista substancial, quanto formal, nos termos da legislação em vigor, especialmente do ADN nº 7/2002.

**II) Das irregularidades meramente formais - Inocorrência da ocultação**

A impugnante afirma que, desde o início da operação, sua conduta foi no sentido de deixar clara e transparente a importação na modalidade “por encomenda”, evidenciando em todos os documentos a encomendante GOL TÊXTIL, e que “agiu na mais absoluta boa-fé, com fundamento na legislação aduaneira legal e infralegal (Instruções Normativas), vindo a ser prejudicada, no entanto, pela falha no Siscomex, vez que não há campo específico para a inclusão do CNPJ do encomendante da importação”.

Diz ainda a impugnante que:

1) ao decretar a pena de perdimento, o julgador se depara com um conflito aparente de normas: de um lado tem-se a garantia do direito de propriedade, insculpida no art. 5º, caput e seu inciso XXIV, e do outro a tradição histórica de proteção ao Erário;

2) não basta haver meros erros de forma, erros procedimentais para a aplicação da pena de perdimento. A conduta adotada pelo infrator deve ser grave em sua substância e de caráter evidentemente lesivo;

3) em momento algum a autoridade fiscalizadora fez menção ocorrência de interposição fraudulenta, até mesmo porque não fez questão de investigar a capacidade econômico-financeira das empresas, nos termos da IN 228/06;

4) se não houve a interposição fraudulenta, não há o que se falar em pena de perdimento com base no art. 23, V, do Decreto-lei nº 1.455/76;

5) Para decretar a pena de perdimento da mercadoria da Impugnante, seria imprescindível a comprovação de indisponibilidade financeira da empresa para realizar a compra no exterior. Esta é a inteligência do § 2º do art. 23, do Decreto-lei nº 1.455/76:

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

6) uma vez que o importador disponha de capacidade econômico financeira para suportar a operação de comércio exterior (como resta demonstrado no documento de fls. 58), não há o que se falar em ocultação do real comprador, interposição fraudulenta ou a consequente pena de perdimento. Na mesma esteira tem sido o entendimento de nosso Egrégio Tribunal Federal;

7) não necessita utilizar-se de interposição fraudulenta de terceiros para desenvolver suas atividades; recolheu todos os tributos inerentes à operação; sempre deixou claro para as autoridades aduaneiras se tratar de importação por encomenda; e jamais ocultou o real encomendante;

8) pelas argumentações expostas, aliadas às peculiaridades do caso concreto, conclui-se que não houve nenhuma ocultação, embora possam ter havido irregularidades meramente formais na operação de importação por encomenda

realizada, contudo, tais irregularidades não possuem o condão enquadrar a importação na pena de perdimento.

### III) Da ausência do elemento danoso

A impugnante alega ter agido de boa-fé, argumentando que:

1) a importação sob análise, ainda que se entenda irregular, não foi realizada dessa forma com o intuito de fraude, o contribuinte agiu de boa-fé, entendendo ser correta sua conduta, baseada na interpretação da legislação aduaneira em vigor;

2) em todos os documentos da importação constava a empresa Gol Têxtil como encomendante da operação, contudo, verificada a ausência do nome da encomendante no campo Informações Complementares, tratou, imediatamente e de forma voluntária, de esclarecer o equívoco nas informações prestadas (doc. fls. 33);

3) é cabível à espécie a aplicação do art. 105 do Decreto-Lei 37/66:

#### Decreto-Lei 37/66

Art. 102. Ressalvada a hipótese prevista no inciso III do art. 107, a declaração voluntária feita pelo infrator à autoridade aduaneira, capaz de evitar a efetivação de ato punível com a perda da mercadoria, excluirá a imposição das penalidades cominadas para sua prática, desde que a declaração anteceda ao comprovado conhecimento do ilícito, pela fiscalização, ou a atos de busca, exame ou conferência aduaneira.

4) o legislador tratou de relevar a pena de perdimento, nos casos em que o infrator, voluntariamente comunique eventual erro ou equívoco ocorrido nos seus procedimentos, pois são casos em que não há o elemento danoso, a intenção do agente em cometer a infração;

5) Da mesma forma, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é pacífica no sentido de que:

"A jurisprudência desta eg. Segunda Turma firmou o entendimento de que se deve flexibilizar a pena de perdimento de bens, quando ausente o elemento danoso" (REsp nº 331548/PR, Min. Francisco Peçanha Martins, DJ de 04/05/06)

"O Direito pretoriano enquadra-se na posição de flexibilizar a pena de perdimento, quando ausente o elemento danoso. Interpretação principiológica que se reporta à razoabilidade" (REsp nº 512517/SC, Min. Eliana Calmon, DJ de 19/09/05)

6) a conduta da Impugnante não resultou em dano algum, portanto, perfeitamente cabível à espécie a aplicação do art. 102 do Decreto-lei nº 37/66, em conformidade com o entendimento jurisprudencial da Corte Superior, para se declarar o auto de infração atacado insubsistente.

**Dos pedidos**

A impugnante apresenta, por fim, os seguintes pedidos:

1. Sejam acatadas as preliminares arguidas, decretando-se a nulidade do auto de infração número 0920600/00473/10 por:
  - a. Excesso de prazo na conclusão da fiscalização especial, nos termos do art. 69 da IN 206/02;
  - b. Impossibilidade de Revisão de Lançamento, visto que a autuação não se enquadra nas hipóteses previstas no art. 149 do CTN
  - c. Falta de competência da Autoridade Fiscal vez que não possuía MPF-F específico para Revisão Aduaneira quando da Instauração da Investigação;
2. No mérito requer a declaração de insubsistência do auto de infração número 0920600/00473/10 para que:
  - a. Seja declarada caracterizada a modalidade de importação como "por encomenda, conforme a conduta da Impugnante e nos termos do art. 11 da Lei 11.281/06;
  - b. Seja declarada a inocorrência do acobertamento do real beneficiário da operação e, por conseguinte, a não ocorrência da cessão do nome da Impugnante para "acobertá-la", determinando-se o cancelamento do AI ora atacado;

A contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 179/204) por meio do qual busca a nulidade do auto de infração e o cancelamento do crédito tributário lançado, argumentando em preliminar que:

- a) há nulidade por excesso de prazo na conclusão procedimental;
- b) há nulidade por incorreta adequação fática ao enquadramento legal;
- c) ilegitimidade Passiva.

Quanto ao mérito:

- a) que restou configurada a importação na modalidade "Por Encomenda;
- b) que há irregularidades meramente formais o que acarretaria na inocorrência da ocultação;
- c) há ausência do elemento danoso;
- d) ser hipótese de relevação da pena de perdimento;
- e) ser hipótese de aplicação da penalidade mais favorável.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Alexandre Freitas Costa**, Relator

### I - TEMPESTIVIDADE

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento.

### II – PRELIMINARES

#### i. Nulidade por excesso de prazo na conclusão procedimental

A Recorrente sustenta que o procedimento especial de fiscalização ultrapassou o prazo máximo de 90 (noventa) dias, prorrogável uma única vez por igual período, nos termos do art. 69 da Instrução Normativa SRF nº 206/2002.

Aduz que a fiscalização se estendeu além do limite legal sem a devida prorrogação formalmente justificada, uma vez que o procedimento teria sido iniciado em 22/12/2009 e encerrado apenas em 30/03/2010, data em que tomou ciência.

Alega, ainda, a ocorrência de indícios de manipulação das datas de encerramento, tendo em vista a existência de documentos internos datados de 17 e 18 de março de 2010.

Diante disso, requer a imediata liberação da mercadoria ou, subsidiariamente, seja declarada a nulidade de todos os atos praticados pela autoridade aduaneira após a data considerada como o último dia possível para a conclusão do procedimento, em especial o desentranhamento dos documentos protocolados em 26/03/2010.

Todavia, neste ponto, entendo não assistir razão à Recorrente.

Conforme destacado pelo acórdão recorrido:

**Referido prazo**, entretanto, não qualquer guarda nexos de causalidade com o presente auto de infração, **reportando-se tão somente ao tempo máximo em que as mercadorias objeto de procedimentos especiais de controle aduaneiro podem ficar retidas para averiguações pela fiscalização, não se prestando, pois, a estabelecer limite temporal para o exercício da atividade de lançamento pela autoridade fiscal**, cuja competência, para tanto, decorre de disposição legal, como indicado no relatório fiscal: (destaques nossos)

Ademais, ainda que a Recorrente sustente a inobservância das formalidades essenciais relativas ao prazo fiscalizatório e à respectiva cientificação no âmbito do TDPF, tal alegação não se revela apta a ensejar a nulidade do auto de infração, consoante o entendimento consolidado na Súmula CARF nº 171:

Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Portanto, rejeito a preliminar suscitada.

## ii. Nulidade por incorreta adequação fática ao enquadramento legal

A Recorrente sustenta que a autoridade fiscal teria concluído pela ocorrência de “empréstimo de nome” da empresa D&A em favor da GOL TÊXTIL, mas, contraditoriamente, aplicou a pena de perdimento sob o fundamento de “ocultação do real comprador”, nos termos do art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/76.

Argumenta, assim, que, caso a conclusão fosse de mera “cessão de nome”, a penalidade cabível restringir-se-ia à multa de 10% do valor da operação, prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/07.

Não lhe assiste razão.

Com efeito, o art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76 contempla duas hipóteses distintas: (i) ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou responsável pela operação, por meio de fraude ou simulação; e (ii) interposição fraudulenta de terceiros, que pode ser comprovada ou presumida, nos termos do art. 22, § 2º, do mesmo diploma. A comprovação de qualquer dessas situações autoriza a aplicação da penalidade de perdimento.

Nos termos do art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/76, caracteriza-se dano ao erário, punido com a pena de perdimento da mercadoria, quando houver ocultação deliberada dos reais responsáveis pela operação de importação perante os controles fiscais e aduaneiros, mediante fraude ou simulação. Assim, demonstrado pela Fiscalização que a operação declarada não corresponde à realidade fática, resta configurado o dano ao erário e, por conseguinte, a penalidade de perdimento.

Ressalte-se que a legislação admite importações com a intervenção de terceiros, disciplinadas pela Receita Federal, mas, justamente por isso, a utilização de fraude ou simulação para ocultar o real adquirente agrava a gravidade da conduta. O descumprimento das regras aplicáveis às importações por conta e ordem acarreta prejuízo direto à fiscalização aduaneira, fiscal e tributária, legitimando a sanção mais severa.

De outra parte, reconhece-se que, em determinadas hipóteses, a aplicação da pena de perdimento pode mostrar-se inviável. Para evitar a impunidade e o consequente estímulo à prática de ilícitos, o legislador previu, de forma expressa, a possibilidade de conversão da pena de perdimento em multa equivalente a 100% do valor da mercadoria, nos termos do art. 23, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/76.

Diante desse arcabouço normativo, resta inequívoca a correção do enquadramento legal realizado pela autoridade fiscal, impondo-se a rejeição da preliminar arguida pela Recorrente.

### **iii. Ilegitimidade Passiva**

A Recorrente alega que a pena de perdimento deveria ser aplicada ao real importador — o sujeito oculto — e não ao importador ostensivo, no caso, a empresa D&A.

Aponta precedentes judiciais e administrativos que reconhecem que a sanção de perdimento recai sobre o efetivo adquirente da mercadoria, cabendo, em contrapartida, à pessoa jurídica que cedeu seu nome a penalidade específica prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/07.

Todavia, estando correto o enquadramento legal realizado pela Fiscalização, bem como descaracterizada a natureza da operação como importação por encomenda, não há que se falar em ilegitimidade passiva da Recorrente.

Ressalte-se, ainda, que é incontroversa a efetiva realização da importação pela própria Recorrente, conforme expressamente consignado na decisão recorrida:

Observa-se que o sujeito passivo não nega, em momento algum de sua impugnação, que a operação em que figurou como importador, consubstanciada na DI nº 09/1534114-4, se tratava de importação para revenda a encomendante predeterminado, embora tenha atribuído essa irregularidade a falha no sistema Siscomex, que não estaria preparado para tratar corretamente a informação referente ao número do CNPJ do encomendante.

(...)

É, portanto, incontroverso que as mercadorias importadas sob a DI nº 09/1534114-4 tinham um destinatário predeterminado, no caso, a empresa GOL TÊXTIL, circunstância que obrigava a observância, pela pessoa jurídica importadora, de certos requisitos e condições, que poderiam ser aqueles previstos na Instrução Normativa (IN) SRF nº 634, de 24 de março de 2006, caso a D&A tivesse importado mercadorias para revenda à GOL TÊXTIL, ou os estabelecidos na IN SRF nº 225, de 18 de outubro de 2002, caso a D&A tivesse atuado por conta e ordem da GOL TÊXTIL.

Desta forma, deve-se manter íntegra a decisão recorrida, rejeitando-se a preliminar.

### III – DO MÉRITO

#### a) Caracterização da Importação na Modalidade "Por conta e ordem de terceiros"

A Recorrente sustenta ter observado integralmente os requisitos estabelecidos pela Receita Federal, em especial os constantes do Ato Declaratório Normativo SRF nº 7/2002, para o

reconhecimento da operação como importação por encomenda, destacando que figurou como adquirente tanto no contrato de câmbio quanto na fatura comercial internacional (invoice).

Alega, portanto, tratar-se de importação própria, realizada para revenda a encomendante previamente determinado.

A importação na modalidade direta encontra disciplina no Decreto-Lei nº 37/1966 e regulamentação na Instrução Normativa SRF nº 680/2006 e alterações posteriores, correspondendo ao método convencional de importação.

Por sua vez, a importação por conta e ordem de terceiros é regulada pelos artigos 80 e 81 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, definida juridicamente pelo artigo 27 da Lei nº 10.637/2002 e regulamentada, inicialmente, pela Instrução Normativa SRF nº 225/2002. Atualmente, encontra-se disciplinada pela Instrução Normativa RFB nº 1.861/2018, com as alterações introduzidas pela Instrução Normativa RFB nº 1.937/2020 e pela Instrução Normativa RFB nº 2.101/2022, sendo obrigatória, em qualquer hipótese, a habilitação do adquirente no Siscomex, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1.984/2020.

Tanto a importação por conta e ordem quanto a importação por encomenda pressupõem a interposição de pessoa entre o Estado e o real interessado na operação. Cumpridos os requisitos legais, não se caracteriza ilicitude na interposição. Entretanto, esta passa a ser considerada fraudulenta quando a representação é estruturada de modo a revelar vontade distinta da realidade, resultando em fraude ou simulação destinada a burlar o controle aduaneiro.

Conforme leciona Solon Sehn (2016, p. 50), a intenção integradora do agente se manifesta no momento da apresentação da declaração de importação, devendo a autoridade aduaneira, diante de indícios de falsidade, verificar objetivamente o animus do importador a partir de seus atos exteriorizados.

A fraude, nos termos do artigo 72 da Lei nº 4.502/1964, caracteriza-se como ação dolosa contrária à verdade, praticada com o intuito de enganar a fiscalização e obter vantagem indevida em prejuízo do Erário.

Nesse contexto, a configuração da tipologia infracional de “interposição fraudulenta” exige da autoridade fiscal observância estrita ao objetivo traçado pelo legislador, de

modo a evitar interpretações ampliativas que resultem em criminalização indiscriminada e indevida subsunção de fatos concretos à norma.

No caso em exame, a Fiscalização fundamentou-se no inciso V do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76, aplicando o disposto em seu § 3º, que prevê a conversão da pena de perdimento em multa equivalente a 100% (cem por cento) do valor aduaneiro da mercadoria.

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)

Cumprido salientar que a infração caracterizada como dano ao Erário, passível da pena de perdimento em razão da **interposição fraudulenta de terceiros na modalidade comprovada**, configura-se mediante a demonstração inequívoca da prática de fraude ou simulação destinada à ocultação do sujeito passivo, do real comprador ou do efetivo responsável pelas operações de importação. Nessa hipótese, incidem as disposições do artigo 23, inciso V, e §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

De outro lado, a **interposição fraudulenta de terceiros na modalidade presumida** decorre da constatação de um conjunto consistente de indícios, que, mediante presunção relativa

de verossimilhança, conduzem à conclusão de sua ocorrência, especialmente pela ausência de comprovação da origem, disponibilidade e efetiva entrega dos recursos utilizados nas operações de comércio exterior. Nessa hipótese, aplica-se a inversão do ônus da prova — ou, mais precisamente, a distribuição dinâmica do encargo probatório — prevista no artigo 373, inciso II, do Código de Processo Civil de 2015, incumbindo ao sujeito passivo demonstrar o fato extintivo, modificativo ou impeditivo da acusação. Tal modalidade encontra respaldo no artigo 23, inciso V, § 2º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

No caso concreto, restou **comprovada a intenção deliberada de dissimular e ocultar da fiscalização aduaneira a realidade subjacente às operações de importação objeto da autuação.**

A autuação, confirmada pela decisão de primeira instância, evidencia o esforço da fiscalização em produzir um conjunto probatório robusto e consistente, suficiente para caracterizar a interposição fraudulenta na modalidade comprovada. O Auto de Infração foi lavrado com fundamento no artigo 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, combinado com o § 3º, que autoriza a aplicação da multa correspondente a 100% do valor aduaneiro da mercadoria.

Note-se que a fiscalização não se limitou a presumir a interposição fraudulenta pela ausência de comprovação da origem ou disponibilidade dos recursos, mas demonstrou, de forma positiva, a efetiva origem dos valores, provenientes de aportes regulares da **real adquirente, GOL TÊXTIL**, deliberadamente ocultada na operação.

Os documentos apresentados pela autuada não afastam as conclusões alcançadas, pois não trouxeram qualquer contraprova capaz de evidenciar a regularidade das importações ou de infirmar o relatório fiscal.

Ademais, restou cabalmente comprovado que o pagamento das importações em questão foi realizado com recursos repassados pela **efetiva adquirente, GOL TÊXTIL**.

Juntando-se a isso o fato de que a fiscalização, com base no exame da contabilidade e em extratos de contas bancárias do sujeito passivo, demonstrou que os recursos relativos aos citados pagamentos foram fornecidos pelo suposto encomendante, a empresa GOL TÊXTIL - circunstância, totalmente abstraída pelo sujeito passivo em sua impugnação, ainda que alegasse possuir recursos para bancar a operação em causa -, conclui-se que a referida operação não configurou, efetivamente, uma importação por encomenda.

Ademais, cumpre registrar que, à época dos fatos, a importação por conta e ordem encontrava-se subordinada aos requisitos e condições estabelecidos na Instrução Normativa SRF nº 225, de 18 de outubro de 2002.

Ressalta-se, em especial, o teor do parágrafo único do artigo 1º do referido diploma normativo:

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

O artigo 5º da Instrução Normativa SRF nº 225/2002 estabelece que a operação de comércio exterior realizada por conta e ordem de terceiros se submete ao disposto nos artigos 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.158-34, de 24 de agosto de 2001, cuja redação vigente à época dos fatos previa:

Art. 77. O parágrafo único do art. 32 do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 32. ....

Parágrafo único. É responsável solidário:

I - o adquirente ou cessionário de mercadoria beneficiada com isenção ou redução do imposto;

II - o representante, no País, do transportador estrangeiro;

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

Art. 78. O art. 95 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, passa a vigorar acrescido do inciso V, com a seguinte redação:

"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." (NR)

Art. 79. Equiparam-se a estabelecimento industrial os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, que adquirirem produtos de procedência estrangeira, importados por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

Art. 80. A Secretaria da Receita Federal poderá:

I - estabelecer requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora por conta e ordem de terceiro; e

II - exigir prestação de garantia como condição para a entrega de mercadorias, quando o valor das importações for incompatível com o capital social ou o patrimônio líquido do importador ou do adquirente.

Art. 81. Aplicam-se à pessoa jurídica adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora, as normas de incidência das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS sobre a receita bruta do importador.

Diante desse contexto normativo e probatório, resta evidenciado que a operação não se caracterizou como importação por encomenda, mas sim como **importação “por conta e ordem de terceiros”**, legitimando a autuação fiscal e a aplicação da penalidade prevista no art. 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

#### **b) Ocorrência de Ocultação e Irregularidades Meramente Formais**

A Recorrente sustenta ter atuado de boa-fé, destacando que em todos os documentos constou, de forma ostensiva, o nome da empresa GOL TÊXTIL como encomendante.

Alega que a ausência do CNPJ da encomendante na Declaração de Importação (DI) decorreu de falha operacional do sistema Siscomex, o qual, à época, não dispunha de campo específico para tal informação.

Defende, ainda, que a pena de perdimento possui caráter excepcional e não poderia ser aplicada em razão de meras irregularidades formais, destituídas de dolo ou de efetiva lesão ao erário.

Em sua visão, a caracterização da interposição fraudulenta exigiria a demonstração de indisponibilidade financeira da empresa D&A para suportar a operação, o que não teria ocorrido, uma vez que esta possuía capacidade econômico-financeira suficiente para realizá-la.

Todavia, conforme já analisado, a Fiscalização logrou comprovar a ocorrência de interposição fraudulenta na modalidade comprovada.

Ao alegar que teria havido mero erro formal no preenchimento da Declaração de Importação nº 09/1534114-4, a Recorrente, em verdade, admite a conduta que fundamentou a autuação, tal como expressamente reconhecido na decisão recorrida:

A impugnante nada aduziu a respeito dessas acusações fiscais, tendo optado por tentar convencer a autoridade julgadora de que está confessando o cometimento, em boa-fé, de um mero erro formal, e não da ocultação do real adquirente das mercadorias.

A bem da verdade, entretanto, cumpre registrar que a impugnante, na qualidade de importador ostensivo, não informou em lugar nenhum da DI tratar-se de uma importação por conta e ordem da empresa GOL TÊXTIL, omitindo por completo o nome do real adquirente da mercadoria, e, ao assim proceder, o sujeito passivo efetivamente prestou informação não condizente com a verdade dos fatos, acobertando por meio dessa conduta a referida empresa, a qual praticamente não tinha margem para a realização de operações de comércio exterior, mas conseguiu, com o artifício, importar na operação mais de US\$ 84.000,00.

Diante do exposto, resta evidenciado que não se trata de mero erro formal, mas de conduta dolosa destinada a ocultar o real adquirente da mercadoria. A omissão deliberada do nome da empresa GOL TÊXTIL na Declaração de Importação caracteriza interposição fraudulenta na modalidade comprovada, legitimando a autuação fiscal e a aplicação da penalidade prevista no art. 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

### **c) Análise de Limites no RADAR pelo Siscomex**

A Recorrente sustenta que, na modalidade de importação “por encomenda”, o limite operacional no sistema RADAR deve ser aferido em relação ao importador ostensivo (D&A) e não em face do encomendante (GOL TÊXTIL), ressaltando que a Lei nº 11.281/2006, ao instituir essa modalidade, não estabeleceu restrição de limites para o encomendante.

Todavia, não procede tal alegação. Estando caracterizada a operação como importação “por conta e ordem de terceiros”, impõe-se a verificação do limite de habilitação no RADAR em relação ao real adquirente (GOL TÊXTIL), sobretudo diante da impossibilidade desta de realizar importações em valor superior a US\$ 8.120,73, conforme apurado pela fiscalização:

A empresa GOL TÊXTIL, real adquirente da mercadoria, habilitada na modalidade/submodalidade "simplificada/pequena monta", encontrava-se, no dia

do registro da DI, muito próxima do seu limite de importação para aquele período de seis meses.

Portanto, qualquer tentativa de registro de DI, ainda que por encomenda, onde se fizesse constar o nome da GOL TÊXTIL, e que ultrapassasse US\$ 150.000,00, seria impedida pelo sistema.

Assim, a alternativa foi se utilizar da empresa D&A para registrar a Declaração como se fosse uma importação própria, burlando os controles aduaneiros e interferindo na análise de risco exercida pela RFB.

Em outras palavras, a D&A emprestou o seu nome a GOL TÊXTIL, para que ela não interrompesse as importações em curso.

Diante do exposto, tratando-se a operação de hipótese de interposição fraudulenta de terceiros, na qual a empresa D&A atuou como mera fachada para viabilizar importações em nome da GOL TÊXTIL, que já se encontrava limitada pelo sistema RADAR, tal conduta evidencia burla deliberada aos controles aduaneiros, legitimando a autuação fiscal e a aplicação da penalidade cabível.

#### **d) Possibilidade de Receber Antecipações na Importação por Encomenda**

A empresa D&A sustenta que a Lei nº 11.281/2006 não veda ao importador o recebimento de adiantamentos de seus clientes, desde que disponha de “recursos próprios” ou demonstre “capacidade econômico-financeira” suficiente para a realização da operação. Afirma que interpretação em sentido contrário configuraria aplicação extensiva e indevida da norma, além de violar o princípio da livre iniciativa.

Entretanto, a fiscalização demonstrou, a partir da análise dos documentos contábeis da Recorrente, que a importação foi efetivamente realizada com recursos fornecidos pela real adquirente:

Juntando-se a isso o fato de que a fiscalização, com base no exame da contabilidade e em extratos de contas bancárias do sujeito passivo, demonstrou que os recursos relativos aos citados pagamentos foram fornecidos pelo suposto encomendante, a empresa GOL TÊXTIL - circunstância, totalmente abstraída pelo sujeito passivo em sua impugnação, ainda que alegasse possuir recursos para bancar a operação em causa -, conclui-se que a referida operação não configurou, efetivamente, uma importação por encomenda.

Neste caso há de ser observado o disposto no parágrafo único do art. 1º da Instrução Normativa SRF n.º 634, de 24 de março de 2006:

Parágrafo único. Não se considera importação por encomenda a operação realizada com recursos do encomendante, ainda que parcialmente.

Diante desse contexto, resta claro que a operação não se enquadra como importação por encomenda, mas sim como importação por conta e ordem de terceiro, haja vista a utilização de recursos do encomendante no pagamento das mercadorias.

A prova produzida pela fiscalização, com base na contabilidade e nos extratos bancários, evidencia que a GOL TÊXTIL foi a efetiva financiadora da operação, incidindo, portanto, o disposto no parágrafo único do art. 1º da IN SRF nº 634/2006.

Correta, assim, a conclusão da autoridade fiscal quanto ao enquadramento jurídico da operação.

#### **e) Ausência do Elemento Danoso**

A Recorrente insiste na tese de que sua conduta foi pautada pela boa-fé, sustentando que a irregularidade apontada não teve caráter fraudulento nem ocasionou prejuízo ao erário.

Defende, ainda, que a declaração espontânea acerca do equívoco na modalidade de importação deveria afastar a aplicação das penalidades, à luz do art. 102 do Decreto-Lei nº 37/1966, além de invocar precedentes do Superior Tribunal de Justiça que, em sua ótica, atenuariam a aplicação da pena de perdimento na ausência de efetivo dano.

Quanto a tais alegações, adoto, como razões de decidir, os fundamentos constantes da decisão recorrida:

A responsabilidade pela infração, entretanto, como ficou demonstrado, decorreu da comprovada conduta do sujeito passivo, que efetivamente cedeu o seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização

da importação em referência, acobertando com isso o real adquirente das mercadorias.

Ainda que associada à prática de interposição fraudulenta, que tem o dolo como elementar do tipo, a infração de cessão de nome para a ocultação de terceiros, de acordo com o disposto no art. 136 do CTN, nem sequer dependeria da intenção do agente ou do responsável, bastando, como se observa no presente caso, a verificação da infração e a comprovação da relação pessoal e direta da pessoa com os atos infracionais para ela ficar apta a figurar como sujeito passivo no auto de infração:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Outrossim, também de acordo com o citado dispositivo, nem mesmo o pagamento dos tributos tem o condão de elidir a responsabilidade do sujeito passivo pela infração comprovada, claramente associada à tentativa de burla dos controles fiscais.

Assim sendo, tem-se que a fiscalização, ao proceder ao lançamento em tela, agiu em conformidade com o precitado art. 142 do CTN.

Não obstante despicienda a demonstração ou mensuração do dano ao Erário decorrente da prática infracional em tela, não é demais trazerem-se à colação alguns dos prejuízos, efetivos ou potenciais (riscos), causados pelo real adquirente das mercadorias, porém associáveis à conduta delituosa do responsável pela cessão do nome:

- 1) não figuração como contribuinte "equiparado a industrial", evitando a incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados nas operações subsequentes;
- 2) não submissão a procedimentos fiscais de habilitação para atuar no comércio exterior;
- 3) burla ao limite da pequena monta no caso de pessoa habilitada a operar na modalidade simplificada (na época dos fatos);
- 4) insubordinação aos controles administrativos dos órgãos públicos intervenientes nas operações de comércio exterior;
- 5) subfaturamento nas importações, expondo apenas a pessoa intermediária;
- 6) interferência na avaliação do risco da operação, mensurada em função do perfil e histórico cadastral dos intervenientes aduaneiros envolvidos, eximindo indevidamente o real adquirente das mercadorias.

Como se observa, a legislação pertinente demonstra uma preocupação que vai além do simples recolhimento de tributos no momento do registro da declaração de importação.

Diante desse contexto, não prospera a alegação de boa-fé ou de ausência de danos ao erário. A infração restou configurada pela cessão de nome para ocultação do real adquirente, prática que, nos termos do art. 136 do CTN, independe da intenção do agente e da efetividade do resultado.

Assim, correta a autuação fiscal, que observou o disposto no art. 142 do CTN, sendo plenamente legítima a aplicação da penalidade, diante da comprovada tentativa de burla aos controles aduaneiros e fiscais.

#### **f) Relevação da Pena de Perdimento**

Diante da ausência ou insuficiência de recolhimento de tributos federais, a Recorrente pleiteia a relevação da pena de perdimento com fundamento no art. 737 do Regulamento Aduaneiro, defendendo a aplicação, quando muito, da multa de 1% sobre o valor aduaneiro da mercadoria, prevista no art. 712 do mesmo diploma.

Entretanto, uma vez caracterizada a infração descrita no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, impõe-se a aplicação da pena de perdimento, nos termos expressos de seus §§ 1º e 3º.

#### **g) Necessidade de Aplicação da Penalidade Mais Favorável**

A Recorrente invoca o art. 112 do Código Tributário Nacional (CTN), sustentando que, em caso de dúvida quanto à penalidade cabível, a lei deve ser interpretada da forma mais favorável ao acusado, o que, em sua ótica, afastaria a pena de perdimento, autorizando apenas a aplicação da multa por erro prevista no art. 711 do Regulamento Aduaneiro.

Todavia, no presente caso, inexistente qualquer dúvida quanto à penalidade aplicável. A conduta praticada subsume-se de forma inequívoca ao disposto nos §§ 1º e 3º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, impondo-se, portanto, a aplicação da pena de perdimento.

Com estes fundamentos voto por negar provimento ao recurso voluntário no tema.

**IV – DISPOSITIVO**

Ante o exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares suscitadas e negar provimento ao recurso voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Alexandre Freitas Costa**