



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10909.721558/2011-13
ACÓRDÃO	3401-014.357 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MARCIO DE SOUZA ME
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Regimes Aduaneiros

Data do fato gerador: 24/05/2010

INFRAÇÃO DE OCULTAÇÃO MEDIANTE FRAUDE OU SIMULAÇÃO, INCLUSIVE A INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE DE TERCEIROS. ARTIGO 23 DO DECRETO LEI Nº 1455/76. NÃO CARACTERIZAÇÃO. CARÊNCIA PROBATÓRIA.

O tipo infracional previsto no artigo 23 do Decreto Lei nº 1455/76 não é a mera ocultação do sujeito passivo nas operações de comércio exterior, mas a ocultação realizada "mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros", de modo que, para a caracterização da infração, deve ser identificado o dolo e a infração deve ser grave em substância e não uma infração meramente formal.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Laércio Cruz Uliana Junior – Relator e Vice-presidente

Assinado Digitalmente

Leonardo Correia Lima Macedo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ana Paula Pedrosa Giglio, Laercio Cruz Uliana Junior, Celso Jose Ferreira de Oliveira, Mateus Soares de Oliveira, George da Silva Santos, Leonardo Correia Lima Macedo (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem relatar os fatos, transcrevo o relatório da DRJ:

Contra as empresas MARCIO DE SOUZA ME, ACTISA COMÉRCIO IMPORTAÇÃO EXPORTAÇÃO E REPRESENTAÇÃO COMERCIAL LTDA , PARTNER TRADING IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA E INDIANARA TAVARES COSTA ME (atual SOULLER Assessoria), já devidamente qualificadas nos autos deste processo, foi lavrado Auto de Infração (AI), por AFRFB em exercício na Delegacia da Receita Federal (DRF) de Itajaí (SC), em sede do procedimento especial de fiscalização aduaneira das Declarações de Importação 10/0854242-5 e 10/0853459-7, registradas pela PARTNER em 24/05/2010, declarando como adquirente das mercadorias a empresa MARCIO DE SOUZA ME (atual NAVE IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA), quando se apurou que o efetivo adquirente, responsável pela compra internacional e pelo aporte de recursos financeiros, foi a empresa ACTISA COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO, EXPORTAÇÃO E REPRESENTAÇÃO COMERCIAL LTDA.

Assim sendo, restou apurado no procedimento a infração tipificada como “Dano ao Erário” decorrente da ocultação do real adquirente (ACTISA), praticada em conluio com as empresas PARTNER, NAVE e SOULLER, mediante fraude ou simulação, infração punível com a pena de perdimento, que é convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro, em face da impossibilidade de apreensão das mercadorias, declaradas nas DI 10/0854242-5 e 10/0853459-7. Por conseguinte, foi lavrado e registrado o AI em causa para o lançamento do crédito tributário total de R\$ 47.483,23 composto das seguintes parcelas: (A)Multa equivalente a 100% do valor aduaneiro das mercadorias importadas pela impossibilidade de sua apreensão, vez que estas não foram encontradas ou já destinadas a consumo (art. 23, §3º do Decreto Lei nº 1.455/76, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/02, combinado com o art. 73 e art. 81, inciso III, da Lei nº 10.833/03), no valor de R\$ 37.483,23. (B)Multa de 10% pela Cessão do Nome da Pessoa Jurídica Com Vistas ao Acobertamento dos Reais Intervenientes ou Beneficiários da Operação (art. 33 da Lei no 11.488/2007) R\$ 10.000,00.

Por bem descrever os fatos, transcreve-se abaixo excerto do Relatório Fiscal de fls. 1042/1098:

Em 23/09/2010, a pessoa jurídica PARTNER TRADING IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA. foi cientificada de TERMO DE INÍCIO DE PROCEDIMENTO FISCAL (fl. 12), por meio do qual foi formalizada a aplicação de procedimento fiscal destinado à verificação da origem dos recursos financeiros aplicados em

operações de comércio exterior, nos termos da Instrução Normativa SRF nº 228/2002, ao amparo do Mandado de Procedimento Fiscal nº 0920600-2010-00418-7. Auditores-Fiscais lotados na Delegacia da Receita Federal.

(...)

Posteriormente foi proferido acórdão de improcedência.

Inconformada, a contribuinte MÁRCIO DE SOUZA (NAVE IMPORTAÇÃO E EXPORTADORA LTDA) apresentou recurso voluntário, repisando os mesmos argumentos da impugnação.

É o relatório

VOTO

Conselheiro **Laércio Cruz Uliana Junior**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e dele eu conheço.

Por entender que o recurso voluntário rebate os mesmos argumentos da fundamentação que assim decidiu:

No caso em tela, considerando-se todos os fatos e elementos de prova coletados no curso das ações fiscais realizadas, apresentados no Relatório Fiscal de fls. 1101/1172, restou sobejamente demonstrado, que o impugnante a despeito de reiteradamente intimado não comprovou a origem dos recursos para a efetivação das importações em tela. Apresentou a fiscalização uma análise detalhada para cada DI em questão às fls. 1121/1143. Destacam-se, os seguintes elementos do quadro indiciário identificado pela Fiscalização:

a) Utilização de documentos falsos no despacho de importação em causa, vez que foram localizadas, entre os arquivos e documentos coletados na empresa SOULLER, planilhas financeiras demonstrando a existência de uma contabilidade paralela para a realização das importações.

b) Farta coleção de mensagens eletrônicas evidenciando a utilização de um esquema organizado pelas várias empresas envolvidas para a prática das infrações apuradas no procedimento, especialmente a ocultação do real adquirente das mercadorias importadas (ACTISA), em duas das DI em análise.

c) O impugnante não logrou comprovar a origem, a disponibilidade e efetiva transferência dos recursos financeiros empregados na operação de importação relativa a todas as DI embora tenha sido regularmente intimado para essa

prestação. Revelou-se assim sua intenção deliberada de ocultação da fonte originária dos cabedais empregados para o financiamento dessa operação.

Nas Declarações de Importação registradas foi informando que o adquirente da mercadoria era a empresa NAVE (Marcio de Souza), no entanto não foram trazidos aos autos as reais tratativas do impugnante com o fornecedor no exterior para a efetivação da importação.

Cumprе esclarecer que a figura jurídica da importação por conta e ordem de terceiros foi introduzida na legislação tributária/aduaneira com o advento da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, a qual estabeleceu em seus art. 79 e 80 disposições sobre a matéria: (...)

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; 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. (...)

Atendendo ao disposto no inciso I do art. 80, foi editada a Instrução Normativa SRF nº 225/02, de 18 de outubro de 2002, que veio a regular as importações por conta e ordem de terceiros. Esta modalidade de importação se diferencia da importação por conta própria, pois, nesta, é o próprio importador quem negocia e adquire a mercadoria no exterior, paga o seu preço ao exportador, arca com os recursos financeiros correspondentes (tributos, contribuições e demais despesas envolvidas) e promove o despacho aduaneiro em seu nome.

Já na importação por conta e ordem a pessoa jurídica que adquire a mercadoria no exterior contrata terceiro, um prestador de serviços, que como tal é remunerado, para que este operacionalize o procedimento de importação, promovendo, se assim for acordado, inclusive os contatos comerciais no exterior, bem como o embarque da carga, o despacho aduaneiro e o pagamentos dos tributos, contribuições e despesas, sendo que os recursos para tal fim lhe são disponibilizados pelo adquirente. Temos, então a figura do importador, que é um prestador de serviços (muitas vezes denominado "trading") que importa por conta e ordem do adquirente, que é aquele que efetivamente tem o ânimo e os recursos financeiros para adquirir a mercadoria estrangeira.

No caso de importações efetuadas na modalidade "por conta e ordem de terceiros" deve ser obedecido o regramento próprio que disciplina a matéria. Nos termos da já citada Instrução Normativa SRF nº 225/02, tanto o importador, quanto o adquirente, devem obter habilitação prévia no Sistema Integrado de

Comércio Exterior, bem como o registro prévio neste sistema informatizado da vinculação dos envolvidos (art. 2º). Além disso, a fatura comercial deve espelhar a operação, apresentando o nome do adquirente (art. 3º, § 2º). Na Declaração de Importação, no caso de importação por conta e ordem de terceiros, deverá ser indicado o número de inscrição do adquirente no CNPJ no campo próprio destinado a esta informação (art. 3º, caput da IN SRF nº 225/2002).

Posteriormente, a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, trouxe nova disposição sobre o tema, em seu art. 27: (...)

Art. 27. A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. (...)

A partir de então, ficou claro que o fluxo financeiro dos recursos empregados nas operações de comércio exterior deve ser considerado para determinar se a operação importação foi efetuada por conta própria ou por conta e ordem de terceiro. A própria denominação conta e ordem indica que os recursos serão disponibilizados pelo adquirente (por conta) e que a operação ocorrerá por determinação, decisão deste (por ordem).

A página eletrônica da Receita Federal do Brasil na internet traz esclarecimentos detalhados sobre o tema: (...)

A importação por conta e ordem de terceiro é um serviço prestado por uma empresa — a importadora —, a qual promove, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadorias adquiridas por outra empresa — a adquirente —, em razão de contrato previamente firmado, que pode compreender ainda a prestação de outros serviços relacionados com a transação comercial, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial (art. 1º da IN SRF nº 225/02 e art. 12, 5S 1º, I, da IN SRF nº 247/02).

Assim, na importação por conta e ordem, embora a atuação da empresa importadora possa abranger desde a simples execução do despacho de importação até a intermediação da negociação no exterior, contratação do transporte, seguro, entre outros, o importador de fato é a adquirente, a mandante da importação, aquela que efetivamente faz vir a mercadoria de outro país, em razão da compra internacional; embora, nesse caso, o faça por via de interposta pessoa — a importadora por conta e ordem —, que é uma mera mandatária da adquirente.

Em última análise, é a adquirente que pactua a compra internacional e dispõe de capacidade econômica para o pagamento, pela via cambial, da importação. Entretanto, diferentemente do que ocorre na importação por encomenda, a operação cambial para pagamento de uma importação por conta e ordem pode ser realizada em nome da importadora ou da adquirente, conforme estabelece o

Regulamento do Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais (RMCCI — Título 1, Capítulo 12, Seção 2) do Banco Central do Brasil (Bacen).

Dessa forma, mesmo que a importadora por conta e ordem efetue os pagamentos ao fornecedor estrangeiro, antecipados ou não, não se caracteriza uma operação por sua conta própria, mas, sim, entre o exportador estrangeiro e a empresa adquirente, pois dela se originam os recursos financeiros. (...)

Sendo assim, nas importações por conta e ordem a Declaração de Importação respectiva deverá indicar o adquirente, demonstrando a modalidade de importação que está sendo efetuada. Todavia, no caso vertente, a operação foi declarada como se o adquirente da mercadoria fosse a empresa NAVE (Marcio de Souza ME) quando, na realidade este, a despeito de querer fazer crer, não logrou ter os recursos financeiros para pagamento das mercadorias, tributos, contribuições e demais despesas, caracterizando, por tal motivo, a Fl. 1255 ocultação do real adquirente, infração tipificada no ordenamento jurídico como “Dano ao Erário”.

Assim, como no caso presente, a NAVE IMPORTAÇÃO NÃO COMPROVOU A ORIGEM, A DISPONIBILIDADE E TRANSFERÊNCIA DOS RECURSOS FINANCEIROS EMPREGADOS, embora regularmente intimada para fazê-lo. tal fato, por si só, seria suficiente para caracterizar a presunção de que trata o art. 23, inciso V e §§ 1º e 2º, do Decreto-Lei nº 1.455/76, com a redação dada pela Lei nº 10.637/02 e pela Medida Provisória nº 497/10, posteriormente convertida na Lei nº 12.350, de 20/12/2010. Portanto, mediante esta presunção que decorre por expressa disposição em lei, aliada aos fatos narrados no relatório fiscal, resta caracterizada a ocorrência de INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA.

De fato o quadro indiciário apurado pela Fiscalização demonstrou que a empresa NAVE (Marcio de Souza) se declarou como adquirente da mercadoria, concorreu e se beneficiou com a prática da infração. Conforme demonstrado no procedimento, as operações internacionais foram cursadas sem a devida comprovação da origem regular dos recursos aplicados, tendo lugar a citada presunção legal estatuída no art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 07/04/1976, com as alterações dadas pela Lei nº 10.637, de 30/12/2002 e Medida Provisória nº 497 de 27/07/2010, que definiu como DANO AO ERÁRIO a ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação mediante fraude, simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, infração esta punida com o perdimento das mercadorias ou multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas.

O ilícito tipificado como “Dano ao Erário” tem caráter formal (para a qual é desnecessário o resultado naturalístico causado pela conduta delituosa). A sua caracterização decorre do descumprimento, pelo agente, do seu dever legal de prestar informações necessárias ao controle aduaneiro das operações do comércio exterior, essenciais aos interesses e à defesa nacionais. Não poderia ser diferente vez que a prática de operações do comércio exterior é área sensível,

regrada por conjunto de normas e procedimentos aduaneiros estatuídos justamente em nome do interesse e da segurança nacionais, cuja violação pode ensejar gravíssimos prejuízos ao país.

É forçoso ter em mente que no conceito de dano não reside apenas a falta de ingresso de dinheiro aos cofres públicos. O dano pecuniário não é elemento constitutivo do ilícito, mas sim uma consequência possível. Portanto o ilícito poderá ou não provocar um dano pecuniário e continuará sendo ilícito mesmo se não o provocar.

Convém observar ainda que a partir da constatação da ocultação do real responsável pela operação, tal fato implica diretamente na inidoneidade de vários documentos que foram apresentados ao fisco, no intuito de possibilitar a prática do ilícito. Portanto, havendo a ocultação, necessariamente haverá documentos que têm o seu conteúdo ideologicamente falso na tentativa de conferir um aspecto de legalidade à operação praticada.

Tem-se claro que o cumprimento da tarefa funcional pela autoridade fiscal atendeu às regras legais e procedimentais e que da apuração dos fatos e partindo da análise de todos os elementos carreados aos autos, restou demonstrado no procedimento a prática dos ilícitos imputados, tendo lugar a citada previsão legal para que o Fisco, no desempenho de sua competência constitucional de fiscalização e controle sobre o comércio exterior, essenciais à defesa dos interesses fazendários nacionais, invista-se na função de reparar o dano causado ao erário, aplicando a pena de perdimento às mercadorias importadas, convertida em multa equivalente ao seu correspondente valor aduaneiro, porquanto não localizadas ou já consumidas.

Cumprir esclarecer que diferentemente do que alega o impugnante, conforme os dispositivos acima transcritos, há a previsão legal da aplicação concomitante da multa de perdimento ora combatida e a multa de 10% sobre o valor da operação pela cessão do nome da pessoa Jurídica importadora com vistas ao acobertamento dos reais adquirentes ou Beneficiários da Operação e não a substituição de uma pela outra. Portanto, não merece guarida o pleito de substituição da pena de perdimento, pela pena menos onerosa, pois ambas são devidas, por expressa disposição em lei.

Deve-se ressaltar que, caracterizada a interposição fraudulenta, tanto a importadora como a real adquirente, respondem solidariamente pela pena de perdimento das mercadorias, devendo ser aplicada multa equivalente ao respectivo valor aduaneiro, nos casos em que as mercadorias não sejam localizadas ou tenham sido consumidas ou revendidas, consoante legislação de regência.

Cumprir salientar ainda que, não merece guarida a alegação do Sr. Marcos de Souza de que já havia se retirado da sociedade da empresa INDIANARA TAVARES COSTA ME na época do registro das declarações de importação fiscalizadas. Consta nos documentos de fls. 941 e 942, que as DI em análise foram registradas,

em 24/05/2010, e conforme informações constantes no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas, a SOULLER alterou seu contrato social, em 27/10/2010, promovendo a retirada de MÁRCIO DE SOUZA do quadro societário, permanecendo apenas INDIANARA como sócia.

Assim, não merece melhor sorte o pleito da impugnante INDIANARA TAVARES COSTA ME, da sua exclusão do pólo passivo do AI combatido, pois não seria responsável pelas operações, por ter atuado como mera empresa de despachos aduaneiros. Seu sócio MÁRCIO DE SOUZA ao tempo do registro das DI foi o principal responsável por todas as etapas para a realização das importações, como se depreende da leitura do correio eletrônico, trazido pela fiscalização em fls. 1066/1067, escrito pelo remetente marcio@souller.com.br.

Por fim, em face à caracterização da participação delituosa dos demais autuados conforme se depreende da leitura do competente Relatório Fiscal, deve-se aplicar as determinações expressas do artigo 95, incisos V e VI, do Decreto-lei nº 37/66 in verbis:

“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. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

VI- conjunta ou isoladamente, o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora. (Incluído pela Lei nº 11.281, de 2006)”

Entendo que correta a decisão e devem se manter incólume a decisão da DRJ eis que ataca todos os pontos rebatidos pela recorrente.

Diante do exposto, conheço e nego provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Laércio Cruz Uliana Junior

