



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11128.722135/2013-32
ACÓRDÃO	3003-002.642 – 3ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	8 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AFIL IMPORTAÇÃO EXPORTAÇÃO E COMÉRCIO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas de Administração Tributária

Data do fato gerador: 13/11/2012

IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.
RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

Importador que promove a entrada da mercadoria no país responde solidariamente com o adquirente, nos termos do art. 35 do CTN e dos arts. 31 e 32 do Decreto-Lei nº 37/66.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos conhecer e negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Alexandre Freitas Costa – Relator

Assinado Digitalmente

Régis Xavier Holanda – Presidente

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

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário contra acórdão proferido pela 4ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento em Curitiba que julgou parcialmente procedente a impugnação do sujeito passivo.

O Acórdão n.º 06-64.920 (fls. 768/791) apresenta a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 13/11/2012

MULTA SUBSTITUTIVA DA PENA DE PERDIMENTO. IMPOSIÇÃO DE PENALIDADE. DIREITO DE LANÇAMENTO. DECADÊNCIA.

O direito de impor penalidade de natureza administrativa relativa à legislação aduaneira extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos a contar da data da infração.

NULIDADE. PRESSUPOSTOS.

Ensejam a nulidade apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

IMPORTAÇÃO. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. MULTA SUBSTITUTIVA.

Considera-se dano ao Erário a ocultação, na importação, do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, infração punível com a pena de perdimento ou com a multa equivalente ao valor aduaneiro, caso as mercadorias não sejam localizadas ou tenham sido consumidas ou revendidas.

MULTA SUBSTITUTIVA DA PENA DE PERDIMENTO. MULTA POR CESSÃO DE NOME. CONCOMITÂNCIA. POSSIBILIDADE.

Como é distinta a natureza da multa por cessão de nome e a da multa substitutiva da pena de perdimento, a existência de lançamento daquela, em outro processo, não constitui razão impeditiva da aplicação dessa.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

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

Trata o presente processo de auto de infração lavrado para a exigência de R\$ 315.717,69 de multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria sujeita a perdimento.

A autuação encontra-se descrita e detalhada em Relatório de Fiscalização (fls. 11/25), referindo-se à apuração de que as operações objeto das Declarações de Importação nºs 08/0317170-0, 08/0326041-0, 08/0428788-5, 08/0481368-4, 08/0514744-0, 08/0562427-3, 08/0698661-6, 08/0700768-9 e 08/0817505-4 foram irregularmente registradas como próprias, posto que teriam ocorrido por conta e ordem da pessoa jurídica COMERCIAL LUCHELLE LTDA, CNPJ 02.542.998/0001-81, que foi reputada como sendo sujeito passivo solidário. A multa foi fundamentada no art. 23, V, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976. A autoridade fiscal baseia o lançamento em relatório de fiscalização efetuada sob o Mandado de Procedimento Fiscal - MPF nº 08.1.78.00-2008-00168-0, objeto do Processo Administrativo Fiscal nº 11128.009227/2008-11, do qual transcreve trechos. Às fls. 26/27, consta Termo de Sujeição Passiva Solidária, em relação à pessoa jurídica COMERCIAL LUCHELLE LTDA, CNPJ 02.542.998/0001-81.

Cientificada em 29/05/2013 (fl. 459), a AFIL IMPORTAÇÃO EXPORTAÇÃO E COMÉRCIO LTDA, por intermédio de procuradora (fl. 576), apresentou, tempestivamente, em 28/06/2013, impugnação (fls. 525/575), instruída com documentos (fls. 576/755), a seguir sintetizada.

Preliminarmente, argúi decadência do direito de lançamento em relação às DI nºs 08/0317170-0, 08/0326041-0, 08/0428788-5, 08/0481368-4, 08/0514744-0 e 08/0562427-3, considerando que ocorreu há mais de cinco anos do fato gerador, o registro das Declarações de Importação, fundamentando-se no art. 753 do Regulamento Aduaneiro e nos arts. 150, § 4º, e 156 do Código Tributário Nacional – CTN. Pontua que, no caso, o auto de infração foi lavrado em 10/05/2013, ao passo que as DI foram registradas em 29/02/2008, 17/04/2008, 08/04/2008, 01/04/2008, 20/03/2008 e 03/03/2008. Cita jurisprudência.

Alega haver nulidade, em face de cerceamento de direito de defesa, por violação do disposto no art. 9º, caput, do Decreto nº 70.235, de 1972, com redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, uma vez que o procedimento não foi instruído com todos os elementos de prova indispensáveis à comprovação da infração aventada, de interposição fraudulenta. Diz que, não tendo sido apresentados os documentos que comprovariam a infração, como notas fiscais, extratos da DI e demais documentos de importação, não tem como se defender das supostas irregularidades. Pondera que nas cópias, anexadas pela fiscalização, de volumes do Processo Administrativo nº 11128.009027/2008-11 inexistem documentos referentes aos fatos questionados, mas apenas notas fiscais e extratos bancários selecionados por amostragem, destacando que naquele procedimento a autoridade fiscal reputou necessária, para a pena de perdimento a ser efetuada, a juntada da totalidade da documentação probatória correspondente.

Transcreve jurisprudência, defende que na hipótese de acusação de fraude o ônus da prova é do fisco e descarta a hipótese de a prova ser suprida por declaração da autoridade fiscal.

Também como razão de nulidade, questiona a possibilidade de a autuação ter como base exclusivamente relatório originado do encerramento da fiscalização concernente à Instrução Normativa SRF nº 228, de 2002. Argumenta que a fiscalização adota as conclusões daquele procedimento como premissas de fato irrefutável e invencível, de que teria se utilizado de recursos de terceiros em todas as suas importações registradas como sendo por conta e risco próprios. Para a pena de perdimento, citando o art. 11 da IN SRF nº 228, de 2002, alega ser necessária a caracterização e comprovação da ocultação do verdadeiro sujeito passivo. Aventa violação da autonomia dos procedimentos fiscais, ao se valer das conclusões daquele sem provar e sem analisar os pagamentos efetuados. Ainda que admitida a prova emprestada, defende que a fiscalização deveria demonstrar que para a operação teriam sido utilizados adiantamentos, que apenas gera presunção relativa de importação por conta e ordem.

Transcreve julgados administrativos para corroborar suas teses.

Suscita ausência de descrição específica das irregularidades supostamente praticadas, em violação ao art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, por não serem apresentados dados concretos que demonstrem a suposta prática de interposição fraudulenta na importação objeto do lançamento, mas apenas compilação das conclusões de outro procedimento de fiscalização. Reclama a necessidade de demonstrar que para a operação objeto dos autos haveria alguma irregularidade, alegando se tratar de hipótese de nulidade. Transcreve jurisprudência.

No mérito, pondera que a conclusão fiscal, de que a importação teria sido realizada por conta e ordem de terceiros, em face de supostos recebimentos de adiantamentos, tem suporte em relatório de procedimento especial de fiscalização, não havendo análise relativa ao caso concreto.

Ressalta ser comum no comércio exterior o fornecimento de arras ou sinal, como forma de garantia da realização do negócio jurídico, defendendo não configurar o adiantamento, por si só, a prática de qualquer ilícito.

Afirma que a presunção do art. 27 da Lei nº 10.637, de 2002, é relativa, inexistindo interposição fraudulenta quando o Fisco não consegue demonstrá-la com base em sólido suporte probatório, especialmente na hipótese de “interposição real”. Diz inexistir nos autos prova da ausência de capacidade econômica para a realização das importações por conta própria, tampouco foi efetuada correlação entre os supostos adiantamentos e a importação.

Aponta a margem de lucro como uma das provas de que a operação não configura importação por conta e ordem, citando julgados administrativos a esse respeito e os arts. 86 a 88 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 2002. Salienta que a empresa LUCHELLE não adquiriu a integralidade das mercadorias

importadas por meio das DI em questão, eis que a empresa RIO BOCAD'ORO COMERCIO DE CEREAIS LTDA EPP, CNPJ 07.094.497/0001-01, também adquiriu mercadorias das DI nº 08/0698661-6 e 08/0514774-0, o que, na sua ótica, descaracteriza a importação como sendo por conta e ordem.

Defende que, na hipótese em análise, toda a negociação de importação foi efetuada pela AFIL, tratando-se eventuais adiantamentos de antecipação de pagamento de compra no mercado interno. Destaca que a fatura comercial e o Bill of Landing (BL) encontram-se em seu nome, real adquirente das mercadorias, dizendo reproduzir as informações relativas às DI não alcançadas pela decadência e sugerindo, quanto às demais, caso afastada a decadência, a realização de diligência para eventual demonstração das informações e explicitação minuciosa dos aspectos envolvidos, sob pena de cerceamento, acrescentando que a autoridade fiscal não se desincumbiu do ônus de afastar a veracidade dos documentos. Aduz que as circunstâncias não se amoldam ao disposto na Instrução Normativa SRF nº 225, de 2002, que trata das características essenciais da importação por conta e ordem, e afastam a presunção do art. 27 da Lei nº 10.637, de 2002. Também indaga se o exportador emitiria fatura comercial e encaminharia mercadoria a uma empresa que não seria a responsável por honrar os compromissos contratuais assumidos. Transcreve excertos de julgados relativos a importações efetuadas pela AFIL em que se discutiram lançamentos em face de importações sob as mesmas condições.

Diz que a comparação entre as datas de compra no exterior e do embarque das mercadorias com a data dos supostos adiantamentos é prova cabal da inexistência de irregularidade. Sustenta que as mercadorias objeto dos autos são alimentos que, em regra, são vendidos quando estão em alto-mar, razão pela qual o fechamento do câmbio ocorre em data posterior ao recebimento de seus clientes no mercado nacional; pondera que o fato de os pagamentos vencerem no prazo que a importadora tem para liquidar o câmbio não constitui ilegalidade alguma, tratando-se de questão relativa à gestão comercial e financeira, não se podendo confundir planejamento financeiro e logística de venda com fraude ou simulação.

Descreve que, tão logo a comprova é fechada com o exportador, procura seus clientes para a oferta dos produtos, que porquanto perecíveis, precisam ser rapidamente comercializados.

Ressalta que a fiscalização sequer informou as datas em que ocorreram os pagamentos pela adquirente dos bens no mercado interno, limitando-se a transcrever o relatório de outra fiscalização e citar pagamentos de DI que não é objeto dos autos.

Aduz que, da comparação das datas do primeiro pagamento ou do pagamento integral das notas fiscais com as datas da invoice e do conhecimento de transporte internacional (o que exemplifica, ressaltando, caso afastada a

decadência e se entenda necessária a demonstração de tais datas, a realização de diligência), constata-se que não houve adiantamentos.

Frisa que a interposição fraudulenta e a falsificação de documento exigem a comprovação da fraude ou simulação, cujo dolo não pode ser presumido, mas provado por elementos seguros de prova que não permitam qualquer dúvida, indagação ou divergência.

Observando que os produtos importados não estavam sujeitos ao Imposto Sobre Produtos Industrializados, salienta que não houve comprovação de dano ao erário, condição necessária para a aplicação da pena de perdimento e sua conversão em multa.

Na hipótese de restarem afastados os argumentos esposados, alega que, ainda assim, o lançamento deve ser julgado improcedente, haja vista a inobservância do disposto na Lei nº 11.488, de 2007, que determina que as pessoas jurídicas que praticam interposição fraudulenta devem ser sancionadas com multa de 10% do valor da operação acobertada, pela qual já foi autuada, conforme Processo Administrativo nº 11128.009027/2008-11.

Ao final, faz síntese das razões de impugnação, protestando pela ulterior juntada de documentos, em atenção ao princípio da verdade material, e solicita que o resultado do julgamento seja pessoalmente comunicado aos seus procuradores.

Cientificada, por via postal, em 17/06/2013 (fls. 760 e 764), COMERCIAL LUCHELLE LTDA, por intermédio de procuradora (fl. 508), apresentou, tempestivamente, em 17/07/2013, impugnação (fls. 470/507), instruída com documentos (fls.

508/522), com idêntico teor da peça de contestação apresentada pela AFIL, antes resumida, na qual: pugna pela ocorrência de cerceamento de direito de defesa, em face da ausência de juntada de documentos essenciais ao deslinde da controvérsia, esclarecendo que apenas adquiriu mercadorias no mercado interno e não teve acesso aos extratos das DI e demais documentos cujo valor aduaneiro está sendo obrigada a arcar; argúi nulidade do lançamento, por inadequação da prova emprestada, por impossibilidade de adotar como verdade absoluta os fatos apurados em outro lançamento e por ausência de descrição específica das irregularidades supostamente praticadas, indagando quando a adquirente teria efetuado pagamentos à AFIL, quando teria ocorrido o fechamento do câmbio e se os valores teriam sido utilizados nº pagamento do câmbio ou na nacionalização dos bens; no mérito, suscita atuação regular nº mercado e boa-fé, além da ausência da caracterização de importação por conta e ordem, defendendo a regularidade de adiantamentos, contestando a aplicação da presunção relativa do art. 27 da Lei nº 10.637, de 2002, tendo em vista que na “interposição real”, hipótese dos autos, caberia ao fisco demonstrar que a importadora não é a real adquirente das mercadorias, o que não ocorreu; diz não haver prova da inexistência de capacidade econômica da AFIL, salientando se tratar de distribuidora de alimentos que adquire seus produtos da AFIL nº mercado interno, refutando a existência de prova contrária; defende não estarem presentes as

características da importação por conta e ordem, não tendo a fiscalização produzido prova visando afastar a veracidade das informações contidas nos documentos que acobertam a operação, defendendo que o dolo não se presume, devendo ser comprovado objetivamente;

atribui a provável planejamento financeiro e logística de venda eficiente de seu fornecedor a comercialização dos produtos no intervalo de tempo entre a compra e embarque no exterior e o desembaraço dos bens; frisa que a interposição fraudulenta e a falsificação de documento exigem a comprovação da fraude ou simulação, cujo dolo não pode ser presumido, mas provado por elementos seguros de prova que não permitam qualquer dúvida, indagação ou divergência; observando que os produtos importados não estavam sujeitos ao Imposto Sobre Produtos Industrializados, salienta que não houve comprovação de dano ao erário, condição necessária para a aplicação da pena de perdimento e sua conversão em multa. Ao final, faz síntese dos pedidos e das razões de impugnação, solicitando que o resultado do julgamento seja comunicado pessoalmente aos seus procuradores.

A 4ª Turma de Julgamento da DRJ/CTA, por unanimidade de votos, decidiu:

1. Cancelar a exigência de R\$ 282.624,58 (relativa às 8 DIs atingidas pela decadência).
2. Manter a exigência de R\$ 33.093,11 (relativa à DI nº 08/0817505-4).

A penalidade de multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria sujeita a perdimento foi mantida em parte.

As Recorrentes apresentaram Recurso Voluntário (fls. 823/834) reiterando os argumentos apresentados na Manifestação de Inconformidade.

Ao final requer seja dado provimento ao recurso e cancelado o lançamento tributário. Pugna pela produção de prova pericial.

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 – DO MÉRITO

No mérito, sustentam as recorrentes - AFIL IMPORTAÇÃO EXPORTAÇÃO E COMÉRCIO LTDA. e COMERCIAL LUCHELLE LTDA. - que a penalidade de perdimento (ou sua conversão em multa) exige a presença de fraude ou simulação, cujo dolo não pode ser presumido.

Defende que o dolo deve ser provado objetivamente por elementos seguros de prova que não permitam qualquer dúvida, indagação ou divergência.

Afirma que a decisão recorrida corrobora as razões das Recorrentes ao afirmar que, embora a fiscalização tenha colhido elementos, as constatações individualmente poderiam ser consideradas insuficientes para a caracterização da ocultação da LUCHELLE.

Atribui à fiscalização o ônus de provar detalhadamente a fraude, sendo certo que esta deixou de apresentar qualquer evidência segura da ocorrência do intuito de fraudar.

A defesa sustenta que a operação não se enquadra na modalidade de importação por conta e ordem de terceiros, mas sim em uma "interposição fraudulenta real", onde o ônus probatório do ilícito recai sobre o Fisco.

Alega que a Fatura Comercial e o Conhecimento de Carga (BL/CRT) das mercadorias objeto dos autos foram emitidos em nome da AFIL, comprovando ser ela a real adquirente que negociou diretamente com o exportador e foi responsável por todos os trâmites da importação.

Entende não ter o fisco se desincumbido do ônus de afastar a veracidade dessas informações. Afirma não constar nos autos quaisquer documentos, depoimentos ou elementos de prova, além do relatório de fiscalização utilizado em outro processo administrativo fiscal, para comprovar que a AFIL figurou como pessoa interposta e ocultou a LUCHELLE como real adquirente.

Sustenta ser relativa a conclusão relativa à presunção legal (Art. 27 da Lei nº 10.637/2002) de que a utilização de recursos de terceiros implica operação por conta e ordem.

Não merecem prosperar os argumentos de ausência de comprovação da fraude perpetrada e de utilização de prova emprestada.

A decisão recorrida valeu-se de elementos que, em conjunto, demonstram a ocultação, incluindo: (i) a contabilização de valores expressivos como "Adiantamento de Clientes" (cerca de R\$ 45.000.000,00 entre 2007 e 2008) antes mesmo do embarque da mercadoria; (ii) o fato de as mercadorias serem encaminhadas diretamente da unidade aduaneira ao cliente pré-determinado, com emissão concomitante da Nota Fiscal de Entrada e Saída; e (iii) a estrutura física da AFIL (pouco mais de 500m²), considerada insuficiente para a armazenagem do volume importado.

Entendeu que *“havendo”* ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros”, *presentes encontrar-se-iam os pressupostos da multa discutida*”.

A interposição fraudulenta de terceiros, na modalidade presumida, decorre da verificação de um conjunto consistente de indícios que, mediante presunção relativa de verossimilhança, conduzem à sua configuração, notadamente diante da ausência de comprovação quanto à origem, disponibilidade e efetiva entrega dos recursos empregados 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 fato extintivo, modificativo ou impeditivo da acusação. Essa modalidade encontra amparo no artigo 23, inciso V, § 2º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

No caso em exame, restou comprovada a presunção relativa de verossimilhança, evidenciada pela intenção deliberada de dissimular e ocultar da fiscalização aduaneira a realidade subjacente às operações de importação que deram origem à autuação.

A autuação — confirmada em primeira instância — demonstra o esforço da fiscalização em compor um conjunto probatório robusto e coerente, suficiente para caracterizar a

interposição fraudulenta presumida. O Auto de Infração foi lavrado com fundamento no artigo 23, inciso V, §1º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, dispositivo que autoriza a aplicação de multa correspondente a 100% do valor aduaneiro da mercadoria quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida.

A inércia das autuadas, ao deixarem de apresentar a documentação solicitada, não afasta as conclusões fiscais, pois não trouxeram qualquer contraprova idônea capaz de demonstrar a regularidade das importações ou de infirmar os elementos constantes do relatório.

À época dos fatos a Medida Provisória nº 2-158-35, de 24/08/2001 atribuiu à Secretaria da Receita Federal competência para estabelecer requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora por conta e ordem de terceiro.

Esta competência foi exercida pela Instrução Normativa SRF nº 225, de 18 de outubro de 2002, estabelecendo os requisitos e condições específicos para a realização da importação por conta e ordem encontrava-se disciplinada.

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

Art. 1º O controle aduaneiro relativo à atuação de pessoa jurídica importadora que opere por conta e ordem de terceiros será exercido conforme o estabelecido nesta Instrução 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 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.

Ao estruturar a operação de forma a ocultar o real importador/adquirente das mercadorias, configurou-se a infração descrita como “ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou do responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros”, punível com a pena de perdimento das mercadorias (art. 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, com redação dada pela Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002).

Ressalte-se que a infração que resulta em dano ao erário, sujeita à pena de perdimento pela prática de interposição fraudulenta de terceiros na modalidade comprovada, se caracteriza mediante a demonstração inequívoca da fraude ou simulação voltada à ocultação do sujeito passivo, do real comprador ou do efetivo responsável pela importação. Nessa hipótese, incidem as disposições do art. 23, V, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

À luz do conjunto normativo e probatório constante dos autos, verifica-se que a operação não se configurou como importação própria, mas sim como importação por encomenda, o que legitima a autuação fiscal e a aplicação da penalidade prevista no art. 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

Assim, voto por negar provimento aos recursos voluntários quanto a esta matéria.

III – DISPOSITIVO

Ante o exposto, voto no sentido de conhecer e negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Alexandre Freitas Costa