



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



<b>PROCESSO</b>	<b>11131.721203/2022-88</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3401-014.280 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	13 de novembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	NEW COMERCIAL EXPORTADORA, IMPORTADORA E SERVICOS LTDA.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Importação - II**

Exercício: 2018

**INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. OCULTAÇÃO DO REAL IMPORTADOR. DANO AO ERÁRIO.**

A ocultação do responsável pela importação de mercadorias, mediante fraude ou simulação, inclusive interposição fraudulenta, é considerada dano ao erário.

É dever legal do importador manter a sua contabilidade em ordem de tal forma que possa fazer prova da origem e disponibilidade dos recursos empregados nas operações de importação que promover (inteligência do § 2o do art. 23 do Decreto-lei n.º 1.455, de 1976).

Demais fatos e indícios de interposição levantados pela Fiscalização – ou seja, além do fato do importador não fazer prova da origem e disponibilidade dos recursos empregados nas operações de importação – são apenas elementos que corroboram a presunção legal. Vale dizer ainda que não existissem tais indícios, a infração estaria igualmente caracterizada.

**CLASSIFICAÇÃO DA INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA EM DUAS ESPÉCIES DE INFRAÇÃO DISTINTAS: COMPROVADA E PRESUMIDA. EQUÍVOCO MANIFESTO. INFRAÇÃO ÚNICA, QUE APENAS POSSUI DIVERSOS MEIOS DE PROVA.**

A tipificação da conduta infracional em pauta se encontra apenas no inciso V do art. 23 do Decreto-lei n. 1455, de 1976. Não em nenhum de seus parágrafos. O que pode variar é tão-somente a forma de se comprovar o cometimento da infração (questão de direito adjetivo ou processual ou formal), não a natureza ou a “espécie” ou “modalidade” da infração (questão de direito substantivo ou material). A infração aduaneira em

exame, denominada interposição fraudulenta, subsiste una e independentemente do modo como é processualmente comprovada.

### **PRINCÍPIOS DA PROPORCIONALIDADE E DA RAZOABILIDADE.**

O emprego dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade não autoriza o julgador administrativo a dispensar ou reduzir multas expressas na lei, não havendo desrespeito a estes princípios quando a atuação se pauta pelo princípio da legalidade. Exegese do art. 142 do CTN. A ilegalidade e a inconstitucionalidade da legislação tributária não são oponíveis na esfera administrativa.

## **ACÓRDÃO**

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, negar provimento ao recurso voluntário. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3401-014.279, de 13 de novembro de 2025, prolatado no julgamento do processo 11131.721131/2022-79, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

*Assinado Digitalmente*

**Leonardo Correia Lima Macedo** – Presidente Redator

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

## **RELATÓRIO**

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de **Recurso Voluntário** interposto em face do Acórdão **108-035.364 – 12ª Turma da DRJ08**, que julgou **improcedente** a(s) Impugnação(s) apresentada(s) pelo sujeito passivo, mantendo em parte o crédito tributário em litígio.

### **Do Relatório da DRJ**

O relatório da DRJ resume os fatos da seguinte forma:

Trata-se de processo administrativo fiscal no qual restou constituído, pela Autoridade Aduaneira, nos termos do art. 142 do CTN (Código Tributário Nacional), crédito tributário, pelo lançamento (Auto de Infração), no valor total de R\$ 5.184.044,68, conforme Auto de Infração à fl. 2. e TERMO DE CIÊNCIA DE LANÇAMENTOS E ENCERRAMENTO TOTAL DO PROCEDIMENTO FISCAL às fls. 342/344.

Referido crédito consiste na inflicção de multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria em face de “interposição fraudulenta”, caracterizada “segundo art. 23, §2º do Decreto-Lei 1.455/1976, com redação dada pelo art. 59, §2º, da Lei n. 10.637, de 2002”, na dicção da Autoridade Aduaneira (v. fl. 13)

Apresentou a autuada Impugnação às fls. 358 a 425, e aditamento à peça de defesa às fls. 450 a 477.

Os autuados na qualidade de responsáveis solidários não contestaram a autuação fiscal.

### **O Auto de Infração**

Nos termos da autuação e dos documentos que instruem o processo, assevera a Autoridade Tributária e Aduaneira que a subscreveu haver apurado e constatado (conf. Auto de Infração de fls. 1 e ss. e Relatório Fiscal de fls. 13 a 57 do e-processo), em apertada síntese, que:

1. “em procedimento de fiscalização no contribuinte, NEW COMERCIAL EXPORTADORA, IMPORTADORA E SERVICOS LTDA, CNPJ N° 10.775.845/0001-02, doravante denominado simplesmente NEW COMEX, foram apurados fatos demonstrando que essa empresa não conseguiu comprovar a origem dos recursos empregados nas operações de importação, caracterizando, segundo art. 23, §2º do Decreto-Lei 1.455/1976, com redação dada pelo art. 59, §2º, da Lei n. 10.637, de 2002, , interposição fraudulenta presumida”;

2. Que “1-A empresa NEW COMERCIAL EXPORTADORA, IMPORTADORA E SERVICOS LTDA, CNPJ N° 10.775.845/0001-02, não possuía recursos financeiros suficientes que acobertasse o salto em seu volume de importações a partir de junho de 2018; 2-O autuado não comprovou ser o verdadeiro adquirente das mercadorias importadas. Apesar de ter utilizado a modalidade de importação por conta e ordem, utilizando-se dos serviços dos importadores por conta e ordem de Maceió-AL, a autuada não comprovou ser a real adquirente das mercadorias tendo em vista que as origens de recursos utilizados na operação não foram comprovados como sendo próprios da empresa; Diversas vezes intimado sobre o ressarcimento dos custos das importações aos seus parceiros de Maceió-AL, no mês de junho de 2018, por exemplo, o autuado não apresentou justificativas idôneas; durante toda a fiscalização, não comprovou ser o verdadeiro adquirente pois não apresentou comprovação de pagamento (contratos de câmbio) a nenhum dos exportadores chineses que enviaram as mercadorias importadas”;

3. Que “3-Foi constatado que o modus operandi da operação da empresa denotou suspeita de que os sócios não participaram do processo de negociação das revendas. Segundo os documentos que a fiscalização teve acesso, o processo de compra da mercadoria no exterior, chegada das mercadorias no Brasil, desembaraço aduaneiro, armazenamento das mercadorias, negociação e entrega final aos “clientes”, nada, passava pela ação dos sócios administradores; 4-As empresas importadoras por conta e ordem, NAVIS, MIX e F2R (posteriormente houve mudança de nome para VON CEEHASUL COMERCIO ATACADISTA E DISTRIBUIDORA LTDA) têm todas as características de empresas de fachada; 5-A única fonte de financiamento das importações objeto da presente fiscalização foram os créditos na conta-corrente da NEW COMEX efetuados pela empresa PJ BANK, oriundo de cobrança de boletos emitidos para os “clientes” da fiscalizada. A fiscalização constatou que as vendas aos destinatários das notas fiscais de vendas finais da NEW COMEX apresentavam indícios de simulação, caracterizada por vendas fictícias”;

4. Que “6-Concluiu-se que foram as atitudes da empresa autuada (por exemplo, a ausência de documentação sólida que comprovasse o fluxo financeiro e a origem do dinheiro que pagou as despesas das importações) que demonstraram a intenção da empresa de esconder a origem dos recursos financeiros. Todas as operações demonstram irregularidades, desde os importadores por conta e ordem, passando pelo fiscalizado(adquirente) e concluindo pelos principais destinatários das notas fiscais de vendas. Podemos deduzir por todas estas circunstâncias que a operação de importação foi toda irregular e tinha como objetivo simular os intervenientes com o intuito de burlar o fisco na identificação dos reais adquirentes. 7-Por fim, cabe destacar que todas as mercadorias importadas e objeto desta fiscalização foram revendidas, conforme constatado ao longo deste procedimento fiscal”;

5. Que “o autuado não respondeu como foi o financiamento dos custos das primeiras importações (relativo aos tributos, fretes, despesas de armazenagem, etc.) ocorridas no mês de junho/18. Ora, somente de tributos federais da importação e AFRMM (II, IPI-Imp, PISImp e COFINS Imp), conforme tabela acima, totalizaram quase R\$ 475.000,00, durante o mês de junho de 2018; cotejando com a movimentação financeira no mesmo mês, observa-se a total incompatibilidade entre o afirmado e o fato concreto” (fl. 27);

6. Que “que o autuado não tinha nenhuma relação anterior com seus principais fornecedores chineses, somente a partir do novo modus operandi, ou seja, a partir do mês de junho de 2018, a fiscalizada passou a importar destes exportadores; no entanto a autuada afirma que conseguiu prazos de até 540 (dias), sem ter sequer antecipado parte dos pagamentos. Fica claro para fiscalização que esta argumentação não é convincente, mesmo porque a autuada não apresentou documentação idônea para comprovar este crédito de confiança por parte dos exportadores chineses”;

7. Que “A empresa NEW COMERCIAL EXPORTADORA, IMPORTADORA E SERVICOS LTDA, CNPJ N° 10.775.845/0001-02, não possuía recursos financeiros suficientes que acobertasse o salto em seu volume de importações a partir de junho de 2018. Segundo os dados apresentados à fiscalização, a empresa não possuía recursos nem mesmo para ressarcir seus importadores por conta e ordem em suas primeiras importações, ocorridas no mês de junho de 2018, em relação aos tributos recolhidos nas respectivas DI, conforme previsto nos contratos de importação por conta e ordem. Compilando os dados de sua conta corrente no mês de junho de 2018, anexas a este processo, ficou constatado não haver saldo suficiente para ressarcir os importadores, nem mesmo recursos em contas de aplicações financeiras. Com um capital integralizado de apenas R\$ 100.000,00, a NEW COMEX não comprovou sua capacidade de pagamento das importações realizadas em grande quantidade a partir de julho de 2018”;

8. Que “2-O autuado não comprovou ser o verdadeiro adquirente das mercadorias importadas. Nem mesmo a comprovação de pagamentos das importações foi possível. O autuado, durante toda a fiscalização, não comprovou ser o verdadeiro adquirente pois não apresentou comprovação de pagamento a nenhum dos exportadores chineses que enviaram as mercadorias importadas. Em diversas ocasiões foram solicitados referidos comprovantes de quitação porém o fiscalizado, autuado, não apresentou nenhum comprovante de pagamentos das mercadorias. Nenhum fechamento de contrato de câmbio foi realizado no período de junho de 2018 a julho de 2022, quando encerramos a fiscalização; numa de suas respostas o autuado apresentou documentos, sem assinatura consularizada dos exportadores, que seriam aditivos aos contratos de importações que estenderiam o prazo de quitação para 540 dias, anexas a este processo. A fiscalização não considera um documento idôneo para comprovar a negociação comercial; Conforme salientado no item 5 deste Relatório, a empresa não tinha nenhuma relação comercial anterior com os exportadores, não houve nenhuma antecipação ou comunicação nem mesmo por e-mail, negociando, e não havia nenhum pagamento que comprovasse ser o autuado o verdadeiro comprador das mercadorias, restando claro para fiscalização que o mesmo não foi o verdadeiro adquirente nestas importações por conta e ordem objeto do presente auto de infração”;

9. Que “3-Foi constatado que o modus operandi da operação da empresa denota suspeita de que os sócios não participaram do processo de negociação das revendas. Segundo os documentos que a fiscalização teve acesso, o processo de compra da mercadoria no exterior, chegada das mercadorias no Brasil, desembaraço aduaneiro, armazenamento das mercadorias, negociação e entrega final aos destinatários das notas fiscais de vendas, nada passava pela ação dos sócios administradores (VER FLUXOS ACIMA). Conforme já salientado, não foram apresentados os documentos da negociação comercial (carta de negociação, e-mail ou mensagens de aplicativos, etc.), contratos de câmbio, etc. Todas as importações a partir de junho de 2018 foram realizados por conta e ordem de três

empresas de Maceió-AL. Todas importações foram efetuadas por meio de registros de DI realizadas por despachantes de SP, a chegada da carga se deu em portos e aeroportos da região Sudeste do país, sendo armazenadas em depósitos e armazéns contratados próximos às unidades aduaneiras de despacho. Seus destinatários das notas fiscais de vendas, todos, são localizados em São Paulo, capital. Ou seja, em que pese a NEW COMEX ter apenas a estrutura de um escritório, movimentou milhões de reais em mercadorias sem ter, seus sócios, participado em nenhuma das etapas da operação de comércio exterior. Todas as etapas da operação foram desenvolvidas por terceiros, desde importadores, despachantes, negociadores, clientes (destinatários das notas fiscais de vendas), etc.”;

10. Que “4-As empresas importadoras por conta e ordem, NAVIS, MIX e F2R (posteriormente houve mudança de nome para VON CEEHASUL COMERCIO ATACADISTA E DISTRIBUIDORA LTDA) têm todas as características de empresas de fachada. Em diligências aos endereços das três empresas ficou constatado a inexistência de fato das mesmas, pois seus endereços ou não foram encontrados ou não tinham estrutura de uma empresa operante. Tanto a NAVIS quanto a VON CEEHASUL foram declaradas inaptas, no decorrer da fiscalização, pelo mesmo motivo: fraude no comércio exterior/ inexistência de fato; 5-A única fonte de financiamento das importações objeto da presente fiscalização foram os créditos na conta-corrente da NEW COMEX efetuados pela empresa PJ BANK, oriundo de cobrança de boletos emitidos para os destinatários das notas fiscais de vendas da fiscalizada. A fiscalização constatou que as vendas aos destinatários das notas fiscais da NEW COMEX apresentavam indícios de fraude (vendas fictícias); com base na fiscalização dos dois principais “clientes” da fiscalizada ficou constatado que os mesmos não comprovaram serem os reais adquirentes das mercadorias chinesas adquiridas e revendidas pela NEW COMEX. Os boletos liquidados por estes dois principais clientes (destinatários das notas fiscais de vendas) ao PJ BANK e repassados à conta da fiscalizada, oriundos de supostas vendas, foram pagos em boa parte por terceiros, outra pequena parte foram pagamentos cruzados entre ING e Young, denotando haver terceiros responsáveis pelos referidos pagamentos.

Estes interessados na operação não puderam ser identificados pois muitos dos pagamentos de boletos feitos ao PJ BANK por estes dois destinatários das notas fiscais de vendas foram efetivados em máquinas de bancos 24h, ou depósitos em dinheiro na conta corrente destes, sendo impossível, portanto, detectar quem foi o responsável pelos mesmos”;

11. Que “toda a operação demonstra irregularidades, desde os importadores por conta e ordem, passando pelo adquirente e concluindo pelos principais “clientes” (destinatários das notas fiscais de vendas) da revenda. Podemos deduzir por todas estas circunstâncias que a operação de importação foi toda irregular e tinha como objetivo simular os intervenientes com o intuito de burlar o fisco na identificação dos reais adquirentes. Foram as atitudes da empresa autuada (por exemplo, a

ausência de documentação sólida que comprovasse o fluxo financeiro e a origem do dinheiro que pagou as despesas das importações) que demonstraram a intenção da empresa de esconder a origem dos recursos financeiros. Resta à fiscalização encerrar o presente procedimento com a lavratura do auto de infração de conversão de perdimento em multa de 100% do valor aduaneiro, em desfavor da NEW COMEX, bem como a multa por utilização do nome das empresas importadoras por conta e ordem, sem prejuízo da proposição de declaração de Inaptidão do CNPJ do fiscalizado”.

### **A Impugnação**

Consoante referenciado, a atuada apresentou Impugnação às fls. 358 a 425, e aditamento à peça de defesa às fls. 450 a 477, tendo alegado, em apertado resumo:

1. Que “preliminarmente, o lançamento é nulo”; que “partiu a fiscalização de pressuposto equivocado para deduzir de forma sofisticada que uma empresa relativamente pequena não poderia realizar operações de importação”;
2. Que, citando julgado do CARF acerca do MPF (Mandado de Procedimento Fiscal), alega que “é imperioso o reconhecimento da nulidade deste lançamento, NO QUAL NÃO SE OPEROU APENAS A EXIGÊNCIA DE TRIBUTO NÃO PREVISTO NO BOJO DO MPF, MAS, A PRÓPRIA ATUAÇÃO FISCAL NÃO SE ENCONTRA LEGITIMADA PELO INSTRUMENTO HÁBIL A TANTO. Evidente, pois, o vício de nulidade, que, deve ser reconhecido de forma incondicional, cancelando-se o AI para todos os fins de direito”;
3. Que “entende o contribuinte que eram as considerações necessárias, no atual momento processual, de serem entranhadas, que só corroboram com a convicção de que os procedimentos formais à constituição de um crédito previdenciário, não foram adequadamente atendidos, sendo, pois, o AI, um ato administrativo ilegítimo” (v. fl. 366);
4. Que “de notar-se que a Administração Pública tem de obedecer ao princípio da eficiência (art. 37, caput, da CF). A aplicação desse princípio, na seara do julgamento administrativo, não se restringe a julgar o processo o mais rápido possível. Mais importante do que isso é efetuar o controle de legalidade sobre o lançamento fiscal, esquadrinhando se ele se harmoniza com os dispositivos legais e sublegais, tanto de cunho material quanto procedimental, aplicáveis ao caso. Nestes termos, não há, portanto, encerrar rapidamente a apreciação administrativa do lançamento, julgando-o procedente, quando, não tiverem sido minuciosamente apontados os documentos donde se colheram os montantes das bases de cálculo; alíquotas aplicadas incorretamente; bases de cálculo tiverem sido erigidas em duplicidade; não tiverem sido abatidos todos os recolhimentos de tributos realizados pelos sujeitos passivos; etc. Ora, não é recomendável fazer recair sobre os Procuradores Federais a incumbência de cobrar um crédito fraturado em brechas que podem (e devem) resultar na improcedência da

execução fiscal e, pior, na obrigação de pagar honorários advocatícios pela própria administração (em ofensa ao princípio da eficiência)” (alegações às fls. 371);

5. Que há nulidade da autuação por “ausência de ciência ao contribuinte de modificações realizadas no MPF no **0727600/00349/18**. Da ofensa ao disposto no art. 9º. da portaria RFB no 11371/2007” (alegação à fl. 375);

6. Que “(...) uma segunda vertente de nulidade, decorre da ausência de justificativa da alteração do número de identificação do MPF (mandado de Procedimento Fiscal) “nos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil”, **NÃO TENHA SIDO OBJETO DE CIENTIFICAÇÃO AO CONTRIBUINTE, INCLUSIVE, COM OPORTUNIDADE PARA O EXERCÍCIO DE UM CORRESPONDENTE CONTRADITÓRIO, BEM COMO À AMPLA DEFESA”;**

7. Que “corroborando com (sic) a argumentação desenvolvida, a própria Portaria RFB nº 11.371/2007 (inclusive citada pelo AFRFB), que dispõe sobre o planejamento das atividades fiscais e estabelece normas para a execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, expressa em seu art. 9º, de forma inequívoca que: (...)”;

8. Que “de acordo com o Decreto nº 70.235/72, que dispõe sobre o Processo Administrativo Federal, há que se argumentar a nulidade dos autos de infração que cobram as multas do valor aduaneiro em razão da conversão das penas de perdimento, pois estes foram lavrados contra as empresas importadoras - não diretamente contra a Impugnante, constando o seu nome como responsável solidário. Naqueles casos, há a necessidade de autos de infração distintos para cada contribuinte, conforme artigo 9º, §1º, do Decreto nº 70.235/72. Cor feito, tais autos devem ser cancelados por falha procedimental, o que por certo vai atingir ao presente” (argumentação constante à fl. 380 dos autos);

9. Que há nulidade ainda por “impossibilidade de autuação em multa de perdimento e conjuntamente por suposta ocultação do real adquirente em revisão aduaneira”, no sentido de que “a revisão aduaneira ter por finalidade apurar a regularidade no pagamento de tributos e demais gravames, e não aplicar pena de perdimento de mercadoria já desembaraçada e comercializada no país. Tendo em vista o correto recolhimento dos tributos no despacho de importação, não cabe procedimento de revisão aduaneira para imputar pena de perdimento, posteriormente convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro”; e que “uma vez submetidas ao despacho de importação, tal operação já passou pelo crivo da fiscalização e, portanto, encontra-se regularmente no país, não cabendo nova análise aduaneira visando imputar multa gravíssima ao Contribuinte, correspondente a 100% do valor aduaneiro das mercadorias já importadas e comercializadas no mercado nacional, cor (sic) o devido recolhimento dos tributos”;

10. Que há nulidade na autuação, ainda, em face “da inexistência de procedimento precedente para a apuração de dano ao erário e de verificação da hipótese de conversão da pena de perdimento em multa”, pois, conforme alega,

“nos termos do artigo 73, da Lei 10.833/03 e do § 30, do artigo 689, do Regulamento Aduaneiro vigente, o procedimento para a aplicação da multa previsto no § 1º, do mesmo artigo 689, do RA, apenas ter início (sic) quando verificado no procedimento de apuração de danos ao erário precedente se tiver a informação de que "a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida";

11. Quanto ao que designa de mérito, aduz que “não poderia ser aplicada qualquer penalidade à Impugnante, em razão da mesma ter procedido de acordo com entendimento externado pelas autoridades administrativas competentes, superiores ao agente fiscal que promoveu a Presente representação, por força do artigo 101, III, do Decreto-lei no 37/66 e Do artigo 681, do Regulamento Aduaneiro”;

12. Nessa linha, afirma que “de acordo com o citado ADI SRF 07/02, **não será considerada importação por conta e ordem de terceiros quando o importador adquira a propriedade das mercadorias**, sendo suficiente para essa caracterização que, **alternativamente**: (I) conste como adquirente no contrato de câmbio; (II) conste como adquirente na **fatura** comercial internacional (inicie); (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 e venda**” e que “todas as informações e documentos juntados no processo administrativo, inclusive antes da autuação fiscal, em especial as faturas comerciais, conhecimentos de carga, documentos fiscais e contábeis, evidenciam que as empresa (sic) importadoras preenchem **TODOS** os requisitos exigidos pelo ADI SRF 07/02, sendo, portanto, efetivo adquirente e ou importador, além de descaracterizar a importação por conta e ordem de terceiros no que se refere as empresas citadas como ocultadas”; e que “portanto, a par de possuir fatura comercial e conhecimento de transporte em seu nome, e indiscutível a propriedade das importadoras sobre os bens importados, **obstando** a configuração de importação por conta e ordem” (v. fl. 384);

13. Que “há que se observar o disposto no artigo 112 do Código Tributário Nacional, o qual determina que, em havendo dúvidas sobre a capitulação legal do fato, da natureza ou circunstâncias materiais dos fatos e seus efeitos, da autoria, impontualidade, punibilidade ou natureza da penalidade aplicável, a lei tributaria deverá ser interpretada de maneira mais favorável ao acusado”;

14. Que “como se pode perceber ao longo da presente Impugnação, restaram refutadas todas as alegações da autoridade fiscal quanto a existência de ocultação do real adquirente. De fato, as empresas importadoras demonstraram a caracterização das operações como importação por conta própria ou por conta e ordem de terceiros funcionando ela como adquirente final, donde restou afastada a alegação de ocultação do real sujeito passivo e adquirente das mercadorias importadas. Desta forma, como não se justificam as penas de perdimento, também não se justifica a imposição da pena prevista no artigo 33, da Lei

11.488/07, devendo ser desconstituídas tais penalidades aplicadas pela autoridade fiscal”;

15. Que “o caso concreto trata de mercadorias que já foram submetidas ao despacho aduaneiro, ou seja, já foram regularmente desembaraçadas, as quais agora estão sendo fiscalizadas em procedimento de revisão aduaneira, nos termos do artigo 570 do Regulamento Aduaneiro. Por sua vez, o referido dispositivo legal utilizado pela fiscalização para pretender fundamentar a aplicação da multa substitutiva da pena de perdimento, cuida das hipóteses em que ainda **não houve a conclusão do despacho aduaneiro de importação**, dispondo inclusive sobre mercadorias apreendidas. Assim, para os casos em que já houve o regular desembaraço, como no caso concreto, objeto de fiscalização em sede de revisão aduaneira, não é possível a aplicação do citado parágrafo 3º, do artigo 23, do Decreto-Lei nº 1.455/76, tendo em vista tratar-se de hipótese por ele não contemplada”;

16. Sustenta a “**inaplicabilidade da multa substitutiva a pena de perdimento de mercadorias em sede de revisão aduaneira**” ao argumento de que “após o desembaraço das mercadorias, já em sede de revisão aduaneira, a legislação apenas autoriza a fiscalização apurar eventual diferença na tributação e efetuar o seu lançamento, não existindo autorização legal para a aplicação da gravosa pena de perdimento convertida em 100% do valor aduaneiro. Os limites da Revisão Aduaneira, de observância obrigatória pela Fiscalização, são claros e são traçados pelo artigo 570 do Regulamento Aduaneiro, que reproduz o disposto no artigo 54 do Decreto-Lei nº 37/1966”;

17. Que há “impossibilidade de se aplicar a pena de perdimento convertida em multa em face da Impugnante em razão da derrogação ocorrida desde a lei no 11.488/07. Ainda sobre este assunto, foi publicada a Lei no 11.488/2007 que, em seu artigo 33, revoga tacitamente a pena de 100%. A nova legislação aplica uma multa de 10% (dez por cento) ao valor aduaneiro, observado o valor mínimo de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), para os casos de "acobertamento dos reais intervenientes ou beneficiários", das operações de comércio exterior, ou seja, casos de suposta ocultação do real sujeito passivo, real responsável pela operação”;

18. Que, sob o subtítulo, “Do ônus da prova. Da não comprovação pelo fisco das ocorrências objeto da presente autuação”, aduz que “possível identificar diversos documentos emitidos no exterior onde EM NENHUM MOMENTO é feita qualquer menção à ora impugnante, além das notas fiscais de saída relacionadas ao AI. Não há, de fato, comprovação de que todas as operações foram realizadas desta forma”; e que “a comprovação do fato é ônus de quem alega”;

19. Sob o título “Da presunção simples – Falta de amparo legal”, alega que “em momento algum pretendeu a lei estabelecer ou dar qualquer margem aos seus intérpretes e aplicadores para adotar procedimento tão arbitrário, apenas sob a pretensa alegação de não dispor dos documentos necessários para auferir o

adimplemento de obrigação tributária”; e que “o posicionamento adotado pela fiscalização no caso em tela é, no mínimo, absurdo, uma vez que, não se contentando em ferir diversos princípios jurídicos constitucionalmente assegurados, inverteu o ônus da prova que lhe cabia, pretendendo, sem qualquer amparo legal, transferi-lo ao contribuinte”;

20. Sob o título “Da inexistência de responsabilidade em solidariedade na hipótese em tela. Da inaplicabilidade do quanto disposto no artigo 124 do Código Tributário Nacional”, afirma que “deve-se ressaltar, desde logo, que não procede a responsabilidade imputada à Defendente fundamentada no inciso I do artigo 124, I, do CTN, tendo em vista que extrapola o alcance do artigo 32 do Decreto-lei nº 37/66 (na redação do art. 77 da MP 2.15835), no qual se fundamenta a autuação e que se restringe ao Imposto de Importação. Outrossim, no máximo, a solidariedade atribuída no lançamento está restrita ao Imposto de Importação e NÃO às multas aplicadas”;

21. Alega a “desproporcionalidade das multas aplicadas” e invoca “decisões do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e Supremo Tribunal Federal (STF)”;

e que a penalidade aplicada possui caráter confiscatório;

22. Alega inexistência de dano ao erário e que “A MULTA POR CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO SOMENTE PODE SER APLICADA QUANDO A MERCADORIA AINDA NÃO TIVER SIDO DESEMBARAÇADA”;

23. Acosta múltiplas decisões judiciais e doutrina;

24. Alega ainda a “necessidade de prova robusta, e não mera suposição, para vencer a presunção de boa-fé do importador”;

25. Sob o título “inexistência de fundamento legal para a instituição de responsabilidade solidária”, alega que “uma vez que o retro citado artigo da Lei 11.281/06 que estabelece a responsabilidade solidária não se mantém a simples teste de constitucionalidade, é que deve obrigatoriamente ser afastada sua aplicação, exatamente em virtude do princípio da estrita legalidade que impõe a cogente observância de normas jurídicas material e formalmente válidas”;

Em aditamento à Impugnação, apresentou a Impugnante a peça de fls. 450 a 477, para alegar, em resumo:

26. Sob o título “da caracterização da hipótese de Interposição Fraudulenta Comprovada (art. 23, inc. V e §1º e §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976). Da utilização de meros indícios e suspeitas para legitimar o lançamento. Da contrariedade ao atual (2021-2022) entendimento do CARF sobre a matéria”, afirma que “a interposição fraudulenta de terceiros, em menção, pode assumir 2 (duas) subespécies ou modalidades, INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS COMPROVADA e INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS PRESUMIDA, segundo entendimento da jurisprudência do próprio CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais), que toma por base as disposições da própria legislação de regência do tema”

27. Nessa linha, afirma que “no caso em questão, verifica-se que A FISCALIZAÇÃO TENTOU MESCLAR OS DOIS TIPOS DE ANÁLISE, ainda que tenha buscado expor uma suposta interposição fraudulenta real/comprovada por meio de presunções, por amostragem, quanto a origem dos recursos utilizadas na importação, o que não segue as normas vigentes e tampouco permite a comprovação da fraude/ocultação de maneira efetiva”; e que “a intenção do agente é elemento essencial à configuração tanto da simulação quanto da fraude, devendo restarem bem evidenciados nos autos do processo administrativo em que imputada a prática destes como meios de cometimento da infração de dano ao erário, face à interposição fraudulenta de terceiros”;

28. Que “referência a tais dispositivos do Decreto-Lei 1.455/76 fornece a informação de que a FISCALIZAÇÃO CONSIDEROU COMO OCORRIDA A INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE NA MODALIDADE COMPROVADA, o que se vê corroborado pela própria narração dos fatos por parte da autoridade responsável pelo lançamento, como é o caso, inclusive, da própria CONCLUSÃO DO TRABALHO FISCAL (as fls. 54)”; e que “ainda que a autoridade fiscal tenha tentado nomear a presente apuração por presunção, a própria capitulação, aliado ao quanto exposto pela descrição dos supostos fatos acontecidos, resta clarificada a capitulação da INFRAÇÃO COMO DANO AO ERÁRIO POR INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE DE TERCEIROS COMPROVADA, cabendo a autoridade fiscalizadora a juntada de documentos que comprovassem a fraude e/ou simulação, por intermédio das quais se pratica a ocultação deliberada, e não ao sujeito passivo comprovar a inoccorrência destas”.

29. Sob o título “não teria comprovado ser o adquirente das mercadorias importadas – mesmo tendo apresentado os aditivos contratuais, bem como, explanado a forma de aquisição das mercadorias. As comprovações foram apresentadas, porém, a fiscalização é que não quer validar os documentos”, alega que “é legítimo e permitido que empresas nacionais revendam produtos importados, sem que seja necessária a sua participação – de forma direta ou indireta – na importação. Isso significa que a competência da Aduana não abrange toda a cadeia de revenda desde a importação até o consumidor final, mas tão somente a parte relativa a operação de comércio exterior (importação, exportação e/ou trânsito)” e que “portanto, não havendo comprovação de fraude em relação aos recursos e entrega dos produtos referentes ao que foi declarado na importação, encerrada está a competência da autoridade sobre a operação”;

30. Que “uma eventual “suspeita” de que os sócios não teriam participado da negociação das vendas – ressalte-se que, se trata de INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE COMPROVADA, não sendo possível se falar em suspeita – mesmo as operações sendo devidamente registradas, declaradas e tributadas”; e que “ÔNUS PROBATÓRIO ACERCA DA EXISTÊNCIA DA OCULTAÇÃO DEVIDA À SIMULAÇÃO OU À FRAUDE, volto a mencionar, RECAI SOBRE A FISCALIZAÇÃO, haja vista a capitulação legal indicada, o ônus da juntada de documentos que demonstrassem objetivamente a conduta descrita na lei”.

31. Traslada a Impugnante os seguintes julgados do CARF: CARF, Processo 10142.720624/2014-90, RECURSO VOLUNTARIO, Data da Sessão 21/09/2022, Relator(a) Lara Moura Franco Eduardo, nº Acórdão 3003 002.130); CARF, Processo 10111.721872/2012-53, RECURSO VOLUNTARIO, Data da Sessão 19/07/2022, Relator (a) Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, nº Acórdão 3002-002.272); (CARF, Processo 11762.720032/2013-52, RECURSO VOLUNTARIO, Data da Sessão 13/12/2021, Relator (a) MARIA MARLENE DE SOUZA SILVA, nº Acórdão 3402-009.770); entre outros;

32. Ao final, alega que “conclui-se, portanto, não haver nos autos prova objetiva da ocorrência de importação fraudulenta na modalidade comprovada, havendo que se acolher a Impugnação Administrativa apresentada com a respectiva anulação do AIIM em comento”.

### **Do Voto da DRJ**

A DRJ julgou improcedente a impugnação apresentada, concluindo que a empresa NEW COMEX não comprovou a origem, disponibilidade e transferência dos recursos utilizados em mais de 295 operações de importação em 2018, com salto abrupto de volume. Constatou-se ausência de capacidade financeira, inexistência de pagamentos aos exportadores, uso de importadores por conta e ordem tidos como empresas de fachada, inexistência de estrutura física e documental, além de vendas fictícias.

### **Do Recurso Voluntário**

Inconformada a empresa apresentou Recurso Voluntário, insurgindo-se contra a decisão da DRJ.

É o relatório.

## **VOTO**

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

### **Do Recurso Voluntário**

O processo refere-se à aplicação de multa equivalente ao valor aduaneiro em razão de interposição fraudulenta de terceiros, nos termos do art. 23, V, §§ 1º a 3º, do DL 1.455/1976.

### **Admissibilidade do recurso**

O Recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, de sorte que dele se pode tomar conhecimento.

### **Preliminares**

**a) Alegada nulidade por inexistência ou irregularidade no MPF**

A Recorrente sustenta que o lançamento seria nulo porque não teria havido instrumento válido de Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) ou porque o número desse instrumento teria sido alterado sem ciência do contribuinte. Afirma que, na ausência de MPF regular, todo o procedimento estaria eivado de nulidade.

**Nesse ponto entendo que não assiste razão à Recorrente.**

A DRJ examinou a matéria e constatou que não houve utilização de MPF no presente procedimento, motivo pelo qual é impossível reconhecer nulidade baseada em instrumento inexistente. Demonstrou-se nas fls. 379–384 que a defesa faz referência a um MPF de outro processo, sem qualquer correspondência com os presentes autos. Além disso, a própria legislação vigente deixa claro que a revisão aduaneira não exige MPF, pois decorre diretamente do art. 54 do Decreto-Lei nº 37/1966.

O CARF possui jurisprudência pacífica afirmando que a falta, inexistência ou irregularidade de MPF não gera nulidade quando o lançamento decorre de revisão aduaneira ou de procedimentos de ofício devidamente formalizados, por não representar requisito essencial do lançamento.

Em síntese, a alegação de nulidade se apoia em premissas inexistentes nos autos, não sendo possível reconhecer vício quando o instrumento alegado sequer foi expedido ou utilizado no procedimento.

**Nego provimento.****b) Alegação de nulidade por vícios formais e suposta cobrança de crédito previdenciário**

A Recorrente sustenta que o lançamento seria ilegítimo porque não teria observado formalidades processuais e porque haveria suposta “constituição indevida de crédito previdenciário”, argumento que se mistura com outros pontos da defesa.

**Nesse ponto entendo que não assiste razão à Recorrente.**

A DRJ esclareceu que não há, no auto de infração, qualquer cobrança de natureza previdenciária, e que a alegação está totalmente dissociada do conteúdo do processo. A autuação trata exclusivamente de multa equivalente ao valor aduaneiro, prevista no art. 23, V, §§ 1º a 3º, do DL 1.455/1976. Também foi demonstrado que os requisitos formais essenciais – identificação do fato infracional, fundamentos legais, cálculo da multa e documentos comprobatórios – foram integralmente atendidos.

O CARF, ao enfrentar alegações semelhantes, tem decidido que nulidades genéricas, desacompanhadas de demonstração do efetivo prejuízo à defesa, não prosperam (por exemplo, Acórdão nº 3402-009.770).

Em síntese, trata-se de alegações dissociadas do conteúdo do lançamento e que não identificam qualquer vício concreto que comprometa o exercício pleno da defesa.

#### **Nego provimento.**

#### **c) Alegação de nulidade por impossibilidade de aplicação de perdimento/multa em revisão aduaneira**

A Recorrente sustenta que a penalidade prevista no art. 23 do DL 1.455/1976 não poderia ter sido aplicada em sede de revisão aduaneira, e que haveria nulidade do auto de infração por inadequação do procedimento.

#### **Nesse ponto entendo que não assiste razão à Recorrente.**

O art. 54 do Decreto-Lei nº 37/1966 expressamente autoriza a revisão de declarações e documentos após o desembaraço, justamente para apurar exatidão das informações prestadas. Uma vez identificada a ocultação do sujeito passivo, a penalidade do art. 23, V, pode e deve ser aplicada.

O CARF é firme no mesmo sentido: a revisão aduaneira é meio legítimo para identificação de infrações aduaneiras, inclusive interposição fraudulenta, não havendo qualquer limitação legal que impeça a aplicação da pena de perdimento ou sua conversão em multa.

Em síntese, a revisão aduaneira é adequada e suficiente para apurar a infração e aplicar a penalidade, inexistindo vício procedimental.

#### **Nego provimento.**

#### **Mérito**

#### **1) Alegação de que a fiscalização não comprovou a origem dos recursos e que a presunção é relativa**

A Recorrente sustenta que comprovou a titularidade dos recursos utilizados nas importações e que a fiscalização não demonstrou irregularidades suficientes para afastar essa presunção. Afirmar também que a presunção do art. 23, §2º, do DL 1.455/1976 seria relativa, exigindo prova adicional pela fiscalização.

#### **Nesse ponto entendo que não assiste razão à Recorrente.**

A DRJ demonstrou que o ponto central da autuação é a não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos, fato que, por determinação expressa do art. 23, §2º, gera a presunção legal de interposição fraudulenta. A decisão registra que o contribuinte não apresentou documentação capaz de demonstrar o fluxo financeiro das operações, capital próprio compatível, capacidade econômica dos sócios ou contratos que vinculassem o importador aos pagamentos realizados.

O CARF possui jurisprudência estável afirmando que a presunção é suficiente e a prova da origem dos recursos cabe ao importador, não ao Fisco. A presunção,

embora legal, é objetiva e baseada em ônus probatório específico imputado ao contribuinte, não se tratando de mera suspeita ou presunção genérica.

Em síntese, a falta de comprovação documental da origem dos recursos é suficiente para configurar a infração. A defesa não trouxe prova hábil a afastar a presunção legal.

**Nego provimento.**

### **2) Alegação de que o pagamento dos tributos afasta o dano ao erário**

A Recorrente sustenta que não haveria razão para a penalidade porque todos os tributos da importação foram pagos, inexistindo prejuízo ao erário.

**Nesse ponto entendo que não assiste razão à Recorrente.**

A DRJ esclareceu que a infração do art. 23, V, é infração de mera conduta, não exigindo comprovação de perda tributária. O dano ao erário compreende também o dano institucional, decorrente da violação à regularidade do controle aduaneiro e da ocultação do sujeito passivo.

O CARF também entende que o pagamento de tributos não afasta a penalidade de perdimento quando configurada a interposição fraudulenta, uma vez que o ilícito decorre da ocultação e não do inadimplemento tributário.

Em síntese, não há relação entre recolhimento de tributos e descaracterização da infração prevista no art. 23, V.

**Nego provimento.**

### **3) Alegação de que a fiscalização não realizou diligências essenciais (capital social, correspondências, ativo circulante, etc.)**

A Recorrente sustenta que a fiscalização não realizou diligências suficientes para assegurar a verdade material, deixando de apurar elementos como capital social, capacidade financeira dos sócios, contratos comerciais e comunicações com fornecedores estrangeiros.

**Nesse ponto entendo que não assiste razão à Recorrente.**

A DRJ analisou o fato e concluiu que o cerne da atuação não depende dessas diligências complementares, pois a infração decorre da não comprovação da origem dos recursos, e não da comprovação direta de atuação de terceiros. Além disso, a fiscalização reuniu robusto conjunto de elementos: inexistência de estrutura física, inexistência de funcionários, empresas parceiras inaptas, vendas fictícias, pagamentos por terceiros e ausência total de documentação financeira.

O CARF já decidiu que, quando há presunção legal especial, como a do art. 23, §2º, a fiscalização não está obrigada a produzir prova exaustiva sobre a atuação de terceiros, cabendo ao contribuinte afastar a presunção.

Em síntese, a falta de documentação contábil e financeira apresentada pelo contribuinte torna desnecessária a ampliação das diligências pretendidas.

**Nego provimento.**

**4) Alegação de inexistência de ocultação do sujeito passivo e de que a empresa assumia riscos**

A Recorrente sustenta que detinha a propriedade das mercadorias, figurava nos documentos e assumia riscos, o que afastaria a ocultação de terceiros.

**Nesse ponto entendo que não assiste razão à Recorrente.**

A DRJ demonstrou que, apesar da aparência formal, a empresa não possuía meios financeiros, estrutura operacional, estoque, funcionários ou documentos que comprovassem capacidade para assumir tais riscos, além de ter sido comprovado que pagamentos eram realizados por terceiros e que as empresas clientes eram inaptas ou fictícias.

O CARF já assentou que a simulação pode ocorrer mesmo quando a empresa figura formalmente nas operações, pois a infração se perfaz pela ausência de comprovação da origem dos recursos (Acórdão 3402-009.770).

Em síntese, as provas materiais e a presunção legal convergem para a existência de ocultação do adquirente real, não sendo suficientes os elementos formais apontados pela defesa.

**Nego provimento.**

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

**Conclusão**

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

**Leonardo Correia Lima Macedo** – Presidente Redator