



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11762.720011/2016-80
ACÓRDÃO	3402-013.164 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	JRC DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Importação - II

Período de apuração: 18/08/2011 a 10/11/2014

MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO. OCULTAÇÃO DO REAL INTERESSADO MEDIANTE FRAUDE OU SIMULAÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO DA FISCALIZAÇÃO. NÃO COMPROVAÇÃO. DESCABIMENTO.

É ônus da Fiscalização comprovar que a ocultação do real interessado em operações de importação foi realizada mediante fraude ou simulação a fim de tornar perfeita a subsunção de tal conduta àquela prevista no tipo do inciso V do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976. Sem tal comprovação, não cabe a aplicação da multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário para cancelar o Auto de Infração.

Assinado Digitalmente

Anselmo Messias Ferraz Alves – Redator *Ad Hoc*

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Alessandra Lessa dos Santos, Anselmo Messias Ferraz Alves, Cynthia Elena de Campos, Jose de Assis Ferraz Neto, Mariel Orsi Gameiro, Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente).

Nos termos da Portaria CARF nº 107, de 04/08/2016, e do art. 110, § 12, do Anexo do RICARF (Portaria MF nº 1.634/2023), tendo em conta que a Relatora original, Conselheira Mariel Orsi Gameiro, não mais compõe esta Turma de Julgamento, foi designado pelo Presidente de Turma de Julgamento como Redator *ad hoc* para este julgamento o Conselheiro Anselmo Messias Ferraz Alves.

Como Redator *ad hoc*, o Conselheiro Anselmo Messias Ferraz Alves serviu-se das minutas de relatório e voto inseridas no diretório oficial do CARF, a seguir reproduzidas.

Registre-se que a Relatora original, após a leitura de seu voto e ao final das deliberações efetuadas pela Turma sobre o processo, alterou o seu entendimento inicial, retificando o seu voto no sentido de “negar provimento ao Recurso Voluntário” para “dar provimento ao Recurso Voluntário”.

No entanto, visto o curto espaço de tempo entre o julgamento e a saída do Colegiado da Relatora original, não houve tempo para que ela alterasse o seu voto constante no diretório oficial do Carf. Desta forma, o designado Redator *ad hoc* adaptará o voto original, a partir das questões de mérito, fazendo constar as razões de decidir da Turma durante o julgamento, do qual a Relatora original também participou e com elas concordou, implicando a alteração de seu voto.

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos e direitos debatidos no presente processo administrativo fiscal, peço vênica para me utilizar do relatório constante à decisão de primeira instância:

Trata-se de processo de crédito tributário lançado através de auto de infração no valor de R\$ 5.117.417,00. O crédito lançado refere-se a aplicação da multa no valor aduaneiro da mercadoria, e tem base legal no 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 art. 81, inciso III da Lei nº 10.833/03. Compõe os autos um Relatório de Fiscalização que traz, dentre outros tópicos, o “Desenvolvimento da Auditoria”, onde consta que: - embora a empresa SUPRE promovesse a importação de mercadorias em nome próprio, efetivamente registrando as declarações de importação e dando uma aparência de legalidade às operações, na realidade isso era feito ocultando do Fisco o real beneficiário dessas operações, a empresa ora autuada JRC.

- a totalidade dos itens importados por uma DI era integralmente vendida a uma única empresa, ou no máximo três, em datas iguais ou muito próximas ao seu desembaraço, algumas vezes através de uma única nota fiscal. - o universo de interesse do presente procedimento constitui um grupo de Declarações de Importação, conforme tabela do Anexo 2, sendo que um simples visualização

possibilita uma visão geral do esquema utilizado para acobertamento do real beneficiário da transação de importação. - a análise dessas operações, sob os aspectos quantitativos, qualitativos e temporais comprovam que são para revenda a encomendante predeterminado. - todos os produtos importados/adquiridos por SUPRE são vendidos imediatamente e nas mesmas quantidades à JRC e outras pessoas jurídicas. - entende-se que a transação seja por encomenda também em razão de a SUPRE não possuir empregados. - milhares de itens em cada DI não poderiam ser vendidos no mercado interno imediatamente com exatamente as mesmas quantidades importadas.

- foram descumpridas as disposições aduaneiras legais (em especial as IN's nºs 225/02 e 634/06) no sentido de que, em uma operação por conta e ordem ou por encomenda, é obrigatório que o adquirente/encomendante conste da DI que acobertou a transação de importação, tornando visível esta situação desde o despacho aduaneiro. -em 2011 das 6 DI registradas pela SUPRE, 5 tem como destinatária a JRC, sendo que uma parcialmente. -em 2012 foram registradas apenas 3 DI pela SUPRE, as 3 integralmente destinadas a JRC. - em 2013 das 7 DI registradas pela SUPRE, todas tem como destinatária a JRC, sendo que uma parcialmente. -em 2014, ano de maior número de importações realizadas pela SUPRE, 53 DI registradas, apenas uma não tem como destinatária a JRC. - em uma relação dessa natureza, onde se verifica, ao longo do tempo, a constância, a permanência na prestação dos serviços entre as partes, a despeito de contrato expresso, há a expectativa de se manter o vínculo indeterminadamente, não havendo riscos mas a garantia da venda antes da nacionalização do produto importado ou até mesmo da negociação com o exportador, com a aquisição da mercadoria importada por cliente certo e determinado. - verifica-se, estatisticamente, que JRC é esse cliente, pois adquire com habitualidade quase 100% dos produtos importados por SUPRE.

- como exemplo de todas as operações analisa-se a importação amparada pela DI 11/2328665-7 (Anexo2): Importador: SUPRE DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA - ME Adquirente informado na DI: SUPRE DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA - ME Data registro:08.12.2011 Data desembaraço:08.12.2011 Data emissão nota saída: 09.12.2011 Todas os milhares de itens importadas pela DI em questão foram repassadas no dia seguinte ao desembaraço para JRC. Agora, verifiquemos a operação amparada pela DI nº 12/1866655-4: Importador: SUPRE DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA - ME Adquirente informado na DI: SUPRE DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA - ME Data registro:05.10.2012 Data desembaraço:09.10.2012

Data emissão nota saída: 09.10.2012 DRJ/SPO Fls. 4 Todas as mercadorias importadas pela DI em questão foram repassadas no mesmo dia do desembaraço para JRC. Mais uma operação: DI 130830190-3: Importador: SUPRE DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA - ME Adquirente informado na DI: SUPRE DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA - ME Contribuinte: JRC DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA

CNPJ: 13.534.097/0001-64 Data registro:02.05.2013 Data desembaraço:03.05.2013 Data emissão nota saída: 03.05.2013 Uma vez mais, todas as mercadorias importadas pela DI em questão foram repassadas no dia do desembaraço para JRC. Outro exemplo: DI 131781015-7 Importador: SUPRE DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA - ME Adquirente informado na DI: SUPRE DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS LTDA - ME Data registro:10.09.2013 Data desembaraço:11.09.2013 Data emissão nota saída: 11.09.2013 Todas as mercadorias importadas pela DI em questão foram repassadas no dia do desembaraço para a pessoa jurídica JRC.

Inconformada com a autuação, a interessada trouxe impugnação aos autos alegando, em síntese, que: - não é decorrência lógica do descumprimento de requisitos da Lei 11281/2006 e da IN SRF 634/2006 a prática de interposição fraudulenta. - a SUPRE e a JRC pertencem aos mesmos sócios, em termos práticos integrantes do mesmo grupo econômico, uma importando e outra revendendo alhos.

- ainda que se entenda que as importações deveriam ser registradas como encomenda, não há presença de fraude ou simulação nas operações, já tendo esse entendimento adotado pelo CARF. - caso consideradas importações por encomenda estamos diante de declaração inexata com multa de 1% do valor aduaneiro. - inexistem elementos caracterizadores de uma importação por encomenda conforme Solução de Consulta 119/2007. - utilizou recursos próprios para quitação dos tributos e do câmbio, sendo responsável pelas tratativas e somente recebeu recursos do comprador após esses pagamentos. - é uma mera distribuidora da importadora. - a SUPRE atua quase na totalidade como braço importador da impugnante. - estamos diante de venda entre empresas co-irmãs. - o CARF diz que se deve coibir negócios atípicos. - o direito antidumping incide no momento da nacionalização não havendo alteração na carga tributária final. - não houve qualquer intenção de quebrar o IPI em razão de que não há incidência para as mercadorias objeto dos autos. - não houve demonstração de dolo específico, não havendo caracterização da interposição fraudulenta. - sendo o negócio praticado real e não simulado não há fraude. - é imprescindível a demonstração da ocultação. - deve-se comprovar a fraude ou simulação para o ilícito do art. 23, V do Decreto-lei 1455/76. - as informações prestadas nos livros fiscais estão de acordo com os fatos e extratos bancários. - na hipótese remota de a autuação ser mantida, deve ser nulo o lançamento referente às DI cujas mercadorias não lhe foram integralmente vendidas mas também para outras pessoas jurídicas. - no processo 10074.720441/2015-14 está claro que as mercadorias não são vendidas apenas para a impugnante. É o Relatório.

A 22ª Turma da DRJ/SPO, em 08 de agosto de 2017, decidiu pela improcedência das impugnações, sob os termos da seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II Período de apuração: 18/08/2011 a 10/11/2014 IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA - IMPORTAÇÃO POR CONTA E

ORDEM DE TERCEIROS Por disposição do § 2º do artigo 11 da Lei 11.281/2006, a operação de importação feita por pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado, realizada em desacordo com os requisitos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal, no caso a IN SRF 634/2006, presume-se por conta e ordem de terceiros, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001; MULTA NO VALOR ADUANEIRO DA MERCADORIA - INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA Conforme previsão legal contida no § 3º do artigo 23 do Decreto 1455/1976, a infração de Interposição Fraudulenta, resultante da ocultação do real adquirente de mercadorias importadas, é punida com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, 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. Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Inconformado, o interveniente apresentou tempestivo recurso voluntário, no qual afirma, em síntese: preliminar, mudança de critério jurídico na decisão da drj em detrimento aos fundamentos ao auto de infração. violação ao art. 18, §3º do paf, a inexistência dos elementos caracterizadores de uma importação por encomenda, identidade societária, aplicação da solução de consulta n.º 119, de 30 de abril de 2007, precedentes, a não incidência do ipi, a comprovação de que a empresa tinha capacidade financeira para obter o radar ilimitado, a comprovação de que a empresa não teria qualquer dificuldade em tirar o radar de encomendante caso fosse encomendante das mercadorias, a ausência de demonstração do dolo específico de fraudar, impossibilidade de caracterização da infração de interposição fraudulenta, a penalidade de multa por declaração inexata.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Anselmo Messias Ferraz Alves, Redator *ad hoc*

Como Redator *ad hoc*, sirvo-me das minutas de relatório e voto inseridas pela Relatora original no diretório oficial do CARF.

Assim, tanto o relatório quanto o voto a seguir foram retirados da pasta “T” da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, tendo sido o voto proferido pela Conselheira Mariel Orsi Gameiro na sessão de 16/04/2026.

Registre-se que a Relatora original, após a leitura de seu voto e ao final das deliberações efetuadas pela Turma sobre o processo, alterou o seu entendimento inicial,

retificando o seu voto no sentido de “negar provimento ao Recurso Voluntário” para “dar provimento ao Recurso Voluntário”.

No entanto, visto o curto espaço de tempo entre o julgamento e a saída do Colegiado da Relatora original, não houve tempo para que ela alterasse o seu voto constante no diretório oficial do Carf. Desta forma, o designado Redator *ad hoc* adaptará o voto original, a partir das questões de mérito, fazendo constar as razões de decidir da Turma durante o julgamento, do qual a Relatora original também participou e com elas concordou, implicando a alteração de seu voto.

Voto da Conselheira Mariel Orsi Gameiro, proferido em 16/04/2026.

O recurso é tempestivo e atende os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo integral conhecimento.

Cinge-se a controvérsia na exigência de multa substitutiva da pena de perdimento, com base no 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 art. 81, inciso III da Lei nº 10.833/03. Compõe os autos um Relatório de Fiscalização que traz, dentre outros tópicos, o “Desenvolvimento da Auditoria”, onde consta que: - embora a empresa SUPRE promovesse a importação de mercadorias em nome próprio, efetivamente registrando as declarações de importação e dando uma aparência de legalidade às operações, na realidade isso era feito ocultando do Fisco o real beneficiário dessas operações, a empresa ora autuada JRC.

Antes de adentrar ao CARF, vale tecer algumas considerações sobre interposição fraudulenta.

Considerações gerais sobre os aspectos da interposição fraudulenta

O recorrente afirma a ausência de subsunção dos fatos à norma jurídica invocada no Auto de Infração, qual seja, o art. 23, inciso V, §§ 1º e 3º do Decreto-lei nº 1.455/1976, regulamentado pelo art. 689, inciso XXII, § 1º do Decreto nº 6.759/2009, destacados a seguir:

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.

§ 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias.

§ 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.

§ 1º As infrações previstas no caput serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto nº 70.235, de 1972 (Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, § 3º, com a redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010, art. 41).

Art. 689. Aplica-se a pena de perdimento da mercadoria nas seguintes hipóteses, por configurarem dano ao Erário (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 105; e Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, caput e §1º, este com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, art. 59):XXII - estrangeira ou nacional, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.

Anotes de adentrar à questão probatória, que definirá se houve de fato interposição fraudulenta de terceiros, vale tecer algumas considerações a respeito do instituto.

Existem na legislação brasileira atualmente três modalidades de importação: i) por conta e ordem de terceiro; ii) por encomenda; e iii) importação própria.

Importação por conta e ordem de terceiros

A importação por conta e ordem de terceiros é modalidade de importação indireta em que o importador (geralmente uma *trading company*) promove o despacho aduaneiro de importação de mercadorias adquiridas por outra entidade (“adquirente”), em razão de contrato de prestação de serviços previamente firmado.

Nos termos do artigo 2º da Instrução Normativa nº 1.861/2018:

Art. 2º Considera-se operação de importação por conta e ordem de terceiro aquela em que a pessoa jurídica importadora é contratada para promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria estrangeira, adquirida no exterior por outra pessoa jurídica.

§ 1º Considera-se adquirente de mercadoria estrangeira importada por sua conta e ordem a pessoa jurídica que realiza transação comercial de compra e venda da mercadoria no exterior, em seu nome e com recursos próprios, e contrata o importador por conta e ordem referido no caput para promover o despacho aduaneiro de importação. [...]

Para a ocorrência da importação por conta e ordem, diversos elementos devem ser levados em consideração: (i) existência de contrato de prestação de serviços firmado entre o adquirente e o importador; (ii) emissão da fatura comercial contra o adquirente; (iii) registros contábeis e fiscais do importador devem indicar que se trata de mercadoria de terceiros; (iv) emissão de nota fiscal para acompanhar a saída das mercadorias e nota fiscal de prestação de serviços pelo importador contra o adquirente, não havendo operação de venda de mercadorias; (v) financiamento da importação pelo adquirente e (vi) importação nos termos definidos pelo adquirente, que é quem assume o risco pela operação.

Importante, portanto, destacar que, a simples antecipação de recursos ao importador de mercadoria estrangeira que age como o real interessado da operação não deve resultar necessariamente na classificação da importação como por conta e ordem de terceiros. Se comprovada a legitimidade e o interesse do importador em adquirir para si as mercadorias importadas, a importação teria ocorrido somente “por conta”, e não “por ordem” de terceiro.

Importação por encomenda

A importação por encomenda é aquela em que o importador promove, em seu nome e com recursos próprios, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria para revenda a encomendante predeterminado.

Nos termos do artigo 3º, da IN nº 1861/2018:

Art. 3º Considera-se operação de importação por encomenda aquela em que a pessoa jurídica importadora é contratada para promover, em seu nome e com recursos próprios, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria estrangeira por ela adquirida no exterior para revenda a encomendante predeterminado.

§ 1º Considera-se encomendante predeterminado a pessoa jurídica que contrata o importador por encomenda referido no caput para realizar a transação comercial de compra e venda de mercadoria estrangeira a ser importada, o despacho aduaneiro de importação e a revenda ao próprio encomendante predeterminado. [...]

Difere-se a presente modalidade de importação, da importação por conta e ordem de terceiro – em que o importador age como mero mandatário do adquirente local, o importador por encomenda é aquele que participa da negociação da compra e venda das mercadorias importadas, sendo o principal interessado na operação. Tal elemento aproxima a importação por encomenda da importação por conta própria, de modo que em ambos os casos os documentos relativos à importação serão emitidos em nome do próprio importador.

Em relação ao financiamento da operação de importação de encomenda, a Lei nº 11.281/2006 prevê que a importação por encomenda deve ser realizada com recursos próprios da importadora, sob pena de ser caracterizada a importação por conta e ordem de terceiros.

Contudo, um dos pontos importantes da legislação aplicável nessa modalidade de importação, é a previsão do parágrafo 3º, do artigo 3º, da mesma IN supramencionada, que dispõe sobre a permissão do encomendante para antecipar recursos ao importador relacionados à revenda, e não necessariamente à importação da mercadoria, o que, costumeiramente, recai sobre a reclassificação da modalidade como importação por conta e ordem de terceiro.

Importação própria

A importação própria (ou direta) é a mais simples: trata-se da importação ocorrida entre os mesmos sujeitos que participam da compra e venda das mercadorias. Assim, o

exportador (no exterior) é o vendedor da mercadoria, enquanto que, no Brasil, aquele que importa e realiza o desembaraço aduaneiro da mercadoria é o adquirente final.

A importação direta presume-se feita com os recursos do próprio importador que, uma vez proprietário da mercadoria, pode dispor dela livremente (uso e consumo, revenda, industrialização etc.).

A problemática envolta às modalidades de importação diz respeito à existência de diversificados modelos de negócios atuais, considerando a fluidez e rapidez das operações, para além das reestruturações físicas e societárias desenvolvidas para atendimento de menor onerosidade logística, tributária, empresarial, trabalhista, ambiental, aduaneiras e demais obrigações e demandas que são sujeitas as pessoas jurídicas que operam no comércio/industrialização interno e exterior.

Vê-se que, por vezes, o mero conhecimento do adquirente da mercadoria, em momento anterior ao desembaraço aduaneiro, pode ocasionar a imputação das infrações e penalidades aduaneiras quanto à reclassificação de uma importação própria (direta), para uma importação por encomenda ou por conta e ordem de terceiro (indireta).

Para tanto, nesse aspecto, necessário se faz analisar a interposição fraudulenta de terceiros – que pode ser presumida¹ ou comprovada², que historicamente nasceu para combate às fraudes, especialmente aos ilícitos referentes às operações de comércio exterior, considerando a rápida mudança no contexto e na forma em que são realizadas as operações internacionais.

Uma das principais preocupações oriundas da infração mencionada é com a origem dos recursos que suportaram a operação de importação, porque a utilização de uma pessoa jurídica laranja, desprovida de capacidade financeira, econômica e estrutural pode se dar justamente para que não eventual e futura execução de uma dívida tributária ou aduaneira, restando o real adquirente com o patrimônio respaldado pelo respectivo laranja.

Nota-se, em relação às interposições fraudulentas comprovadas, dos autos de infração que costumeiramente são lavrados, bem como nos acórdãos proferidos neste Conselho Administrativo, que são considerados indícios do caráter fraudulento a incompatibilidade entre as operações e as instalações físicas, capacidade operacional, patrimônio e capacidade econômico-financeira do importador, ausência de histórico de importações, alta heterogeneidade da natureza das mercadorias importadas, opção por despacho aduaneiro em localidade menos vanyajosa ao interveniente, dentre outros elementos de prova, que devem compor o conteúdo da ação fiscalizatória que embasará a acusação de interposição, mediante fraude ou simulação.

¹ Disposta no artigo 23, parágrafo 2º, do Decreto-lei 1455/1976, em que se presume a interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados, considerando-se a inversão do ônus da prova de tais recursos ao interveniente atuado.

² Disposta no artigo 23, inciso V, do Decreto-lei 1.455/1976, em que é considerado dano ao erário as infrações relativas às mercadorias 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.

É necessário enfatizar que, nesse tipo infracional comprovado há íntima e direta relação com a ocorrência de **fraude e simulação**, desprendendo-se desse status a interposição legítima, quando ausentes os elementos probatórios que demonstrem que a operação de importação aconteceu sob a guarida do intento de iludir o controle aduaneiro exercido pela administração Pública, com a presença do aspecto volitivo do agente.

Neste passo, também é essencial delimitar que a mera conduta que visa reduzir ou diferir o pagamento do tributo não se configura fraude ou simulação.

A configuração da infração disposta no artigo 23, inciso V, do Decreto-lei 1.455/1976 pode ser representada pela presença dos seguintes elementos: i) negócio aparente ou simulado (a importação declarada); (ii) negócio dissimulado ou efetivamente pretendido (a importação oculta da autoridade aduaneira), desde que a ocultação não seja resultante de mero erro, plenamente comprovado; e (iii) do conluio entre as partes (importador declarado e sujeito oculto).³

Deve-se, portanto, considerando o ônus probatório da fiscalização, restar a infração plena e inequivocadamente demonstrada, comprovando-se a ocultação praticada, mediante conjunto probatório de provas diretas e/ou indiretas que se trata, em verdade, de uma importação indireta – por conta e ordem ou encomenda, ao invés da declarada importação direta.

(parte do voto original da Conselheira Mariel Orsi Gameiro)

Do mérito

Razões de Decidir da Turma, no Sentido de Dar Provimento ao Recurso Voluntário

Após a leitura do voto da i. Relatora, a Turma deliberou sobre o caso apresentado, trazendo ao julgamento as seguintes argumentos, importando, ao final, no posicionamento de dar provimento ao Recurso voluntário para cancelar o Auto de Infração.

A Fiscalização apresentou como indícios da ocultação do real interessado (adquirente ou encomendante, por exemplo) o seguinte: venda da totalidade das mercadorias amparadas por DI registradas no período de fiscalização para apenas um cliente; o diminuto intervalo de tempo entre o desembaraço aduaneiro da mercadoria importada e a emissão da NF-e de Saída para a mesma mercadoria; o produto importado era transferido diretamente do local de desembaraço para o estabelecimento do comprador; os sócios da SUPRE afirmaram que a mercadoria somente era importada porque existia uma sociedade empresária que efetuar a venda no mercado interno; a SUPRE não desenvolve ela própria o comércio atacadista, visto que não possui infraestrutura operacional para a comercialização, como funcionários, segundo Registro de Empregados, e também não possui instalações para armazenagem; e a SUPRE poderia comercializar a mercadoria que ela própria importa (pois consta de seu objeto social a comercialização, além da importação) não fosse a exigência de autorização para comercializar no

³ NASCIMENTO, José Fernandes. As formas de comprovação da interposição fraudulenta na importação. In: PEREIRA, Cláudio Augusto Gonçalves; REIS, Raquel Segalla. Ensaio de direito aduaneiro. São Paulo: Intelecto Soluções, 2015, p. 411.

CEASA, a qual não possui, e cuja concessão é de difícil obtenção, já a JRC possui a autorização necessária para operar no CEASA e possui um sócio em comum com a SUPRE, o sr. Raphael Baptista Alves de Araujo.

Apesar de os fatos apresentados pela Fiscalização serem indícios de ocultação do real interessado, a Fiscalização não comprovou que esta suposta ocultação fora efetuada por meio de fraude ou simulação. E tal comprovação é condição *sine qua non* para a penalização do importador por ocultação do real interessado tipificada no inciso V do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976 (grifei):

Art 23. **Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:**

(...)

V - **estrangeiras** ou nacionais, **na importação** ou na exportação, **na hipótese de ocultação do sujeito passivo**, do real vendedor, comprador **ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação**, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

(...)

§ 1º **O dano ao erário** decorrente das infrações previstas no caput deste artigo **será punido com a pena de perdimento das mercadorias**. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

(...)

§ 3º **As infrações previstas no caput serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação**, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, **quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida**, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)

Em breve pesquisa no texto do Relatório Fiscal que embasou a autuação, o termo fraude aparece apenas uma vez ligado a uma conduta da Recorrente, enquanto que o termo simulação não está ligado a qualquer conduta sua:

Fl. 31 (grifei):

O aspecto temporal das operações é ainda mais comprovador da fraude. Houve casos nos quais o desembaraço, a emissão de nota fiscal de entrada e a emissão de nota fiscal de saída ocorreram na mesma data. No campo fático, seria completamente inexequível desembaraçar, emitir nota de entrada e vender tudo em um só dia.

O fato de desembaraçar uma mercadoria e vendê-la no mesmo dia não comprova por si só uma conduta fraudulenta. Os proprietários da importadora, durante o procedimento fiscal, afirmam que tinham comprador pré-estabelecido, daí a explicação para este aspecto temporal.

Existe a convicção na Turma de que o elemento negociação com o exportador estrangeiro é fator determinante na caracterização da fraude ou simulação, não sendo, porém, essencial, pois as referidas condutas podem ser provadas por meio de mensagens eletrônicas entre ocultante e ocultado (ou entre estes e prestadores de serviços aduaneiros), contratos entre as partes, aportes financeiros, responsabilidade por obrigações de terceiros etc.

Veja-se que se quem negociou com o exportador estrangeiro foi a Recorrente, os documentos que ampararam as operações de importação seriam, no mínimo, ideologicamente falsos, pois o real adquirente seria a Recorrente.

Mas a Fiscalização não explorou nenhum dos pontos acima, baseando a autuação em aspectos operacionais das importações, bem como em aspectos subjetivos (mesmo sócio na importadora e na compradora) e de conjuntura (dificuldade para operar no CEASA). Tais fatos são sim indícios de ocultação do real interessado, mas não comprovam que esta suposta ocultação ocorreu mediante fraude ou simulação.

Pelos fatos apresentados, o máximo que se poderia chegar é a uma ocultação do encomendante, fato que, se comprovado, atrairia a Recorrente para o polo passivo das operações de importação, como responsável solidário, caso fosse verificado algo de errado nas operações de importação, como classificação fiscal, origem, licença de importação etc., mas sem a comprovação da conduta fraudulenta ou simulada, não há que se falar no tipo previsto no inciso V do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976.

Feitas as colocações acima pela Turma durante o julgamento do presente processo, a Relatora original, Mariel Orsi Gameiro, alterou o seu posicionamento no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário para cancelar o Auto de Infração, pois a fiscalização não comprovou a ocorrência da prática de fraude ou simulação na suposta ocultação por ela identificada, falta esta que impede a subsunção dos fatos apresentados à tipificação legal aplicada para penalizar a Recorrente.

CONCLUSÃO

Voto por conhecer e dar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Anselmo Messias Ferraz Alves