



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11762.720034/2017-75
ACÓRDÃO	3401-014.666 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de junho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AGRO COMERCIAL RAFALEO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Data do fato gerador: 28/06/2013

PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO. AUTO DE INFRAÇÃO. CORRELAÇÃO ENTRE FATOS E PENALIDADE. DELIMITAÇÃO DO OBJETO DA AUTUAÇÃO. CERCEAMENTO DE DEFESA. IMPROCEDÊNCIA.

Não se configura nulidade do lançamento quando o Auto de Infração se encontra acompanhado de relatório fiscal circunstanciado que descreve os fatos apurados, identifica as operações consideradas irregulares e indica os dispositivos legais que fundamentam a exigência.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. ART. 23, V, DO DECRETO-LEI Nº 1.455/76. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE. AUSÊNCIA DE PROVA DO DOLO. NECESSIDADE DE PROVA DE FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

A infração do art. 23, V, do Decreto-Lei nº 37/66 c/c Decreto-Lei nº 1.455/76 exige que a ocultação do real adquirente se dê mediante fraude ou simulação, incorporando o dolo ao núcleo do tipo e afastando a regra geral do art. 94, § 2º, do Decreto-Lei nº 37/66. Ausente a comprovação do dolo, cancela-se a exigência.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em rejeitar as preliminares de nulidade. No mérito, por maioria, dar provimento ao Recurso Voluntário por ausência de dolo. Vencida a conselheira Ana Paula Pedrosa Giglio (relatora). Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Laercio Cruz Uliana Junior

Assinado Digitalmente

Ana Paula Giglio – Relatora

Assinado Digitalmente

Laércio Cruz Uliana Junior – Redator designado e Vice-presidente

Assinado Digitalmente

Leonardo Correia de Lima Macedo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Leonardo Correia de Lima Macedo (Presidente), Laércio Cruz Uliana Júnior, Laura Baptista Borges, Celso José Ferreira de Oliveira, Mateus Soares de Oliveira, e Ana Paula Giglio.

RELATÓRIO

Trata-se de **Recurso Voluntário** interposto em face do Acórdão nº **104-008.420** exarado pela 8ª Turma da DRJ/04, em sessão de 14/12/2021, que **julgou improcedente a impugnação** apresentada pela contribuinte acima identificada.

A Autoridade Fiscal lavrou Auto de Infração contra a empresa **Agro Comercial Rafaleo**, imputando-lhe a prática fatos que demonstrariam ter efetuado operações de comércio exterior como **real adquirente**, sem o conhecimento do Fisco, através da **utilização de interposta pessoa** jurídica, a empresa **Premium Comercio Importação e Exportação Ltda**, para efeito da hipótese infracional prevista no art. 23, V, do DI nº 1.455, de 1976, mediante a constituição de **crédito tributário de R\$ 222.096,00**, com atribuição **solidária** à empresa Premium, com base nas disposições dos art. 124, I, do CTN, c/c os arts. 31, I, e 95, I e IV, do DI nº 37, de 1966.

De acordo com o Relatório Fiscal, a empresa **Agro Comercial Rafaleo** atuou como **real adquirente de mercadorias importadas formalmente pela empresa interposta Premium Comercio Importação e Exportação Ltda**. A Premium registrava as Declarações de Importação (DI) em seu próprio nome, conferindo aparência de regularidade às operações, mas **revendia integralmente**, em **datas coincidentes** ou muito próximas ao desembaraço aduaneiro, a **totalidade das mercadorias** a um único cliente. Tal padrão operacional evidenciaria que a Premium não atuava como importadora por conta própria, mas como interposta para ocultar o verdadeiro beneficiário das operações.

A auditoria identificou que **as importações eram realizadas sem a observância das regras previstas para operações por conta e ordem ou por encomenda**, especialmente quanto à necessidade de indicação do real adquirente na DI e à comprovação da origem dos recursos financeiros utilizados. Constatou-se que a **Rafaleo controlava as quantidades importadas e o momento das operações, características típicas de importação por conta e ordem**, mas sem a devida formalização e transparência perante o Fisco. O conjunto probatório composto pelo **cruzamento entre DI, notas fiscais de entrada e saída**, e documentos comerciais, revelou o **repasso integral das mercadorias importadas, em lotes exatos, à autuada**, configurando, na visão fiscal, hipótese de ocultação do sujeito passivo.

O procedimento especial de fiscalização sobre a Agro Comercial Rafaleo decorreu de auditoria realizada sobre a empresa **Premium**, pela qual concluiu-se que ela **registrava as declarações como se fossem importações próprias, mas não era de fato adquirente da mercadoria importada**, se prestando a ocultar os reais beneficiários dessas operações, dentre eles a Recorrente. Da fiscalização efetuada sobre a importadora Premium, restou demonstrado que se tratava de uma empresa pequena, que desenvolveu um modus operandi similar para os clientes que teve no período fiscalizado (2013/2014): **era negociado um contêiner fechado de alho, que deveria ser pago parcial ou integralmente antes do registro da declaração de importação**, com diminuto intervalo de tempo entre o desembaraço aduaneiro e a emissão da nota fiscal de saída para o comprador interno, sendo a carga despachada diretamente do recinto alfandegado para o local indicado pelo real adquirente. Para alcançar-se tal conclusão, utilizou-se da documentação fiscal e contábil, dos extratos bancários e contratos de câmbio fornecidos pela Premium e das declarações do sócio administrador, tomadas a termo. Foram também efetuadas pesquisas nos sistemas da Receita Federal relativos às notas fiscais e às operações de importação.

Diante da impossibilidade de aplicação da pena de perdimento das mercadorias, por não mais se encontrarem sob controle aduaneiro, **a autoridade fiscal aplicou à Rafaleo a multa equivalente a 100% do valor aduaneiro das mercadorias**, nos termos do art. 23, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976. A autuação fundamentou-se na caracterização de interposição fraudulenta com ocultação do real adquirente, atribuindo à empresa a responsabilidade pelas infrações decorrentes da importação irregular. Demonstrada a ocultação do real adquirente e configurado o dano ao Erário, para o qual está prevista a pena de perdimento da mercadoria ou sua conversão em multa equivalente, para cada beneficiário foram adotadas as providências cabíveis, conforme o caso, com a constituição de **crédito tributário no montante de R\$222.096,00**.

Em relação à Agro Comercial Rafaleo, encontrou-se **uma única operação**, efetuada por meio da Declaração de Importação (DI) nº **13/1247553-8**, registrada em 28/06/2013. A análise das datas e do fluxo dos pagamentos levou a fiscalização a concluir que se tratava de uma **importação por conta e ordem da Agro Comercial**, tendo em vista a sua adesão ao esquema praticado pela Premium e o **pagamento integral da mercadoria antes mesmo do registro da DI**,

sendo esse valor utilizado para a liquidação do câmbio e despesas relacionadas com a importação, inclusive o pagamento de tributos.

A autuada foi cientificada do Auto de Infração para o qual apresentou tempestivamente sua impugnação em **15/05/2017** (fl. 117), na qual insurge-se, em breve síntese, contra os seguintes pontos:

- **Inexistência de interposição fraudulenta** – A defesa sustenta que não houve ocultação do real adquirente, mas simples operações de compra e venda no mercado interno, após o regular desembaraço aduaneiro. Argumenta que a empresa não participou do processo de importação nem financiou as aquisições no exterior, afastando a tipificação do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976;

- **Ausência de provas robustas da fraude** – Afirma que a autuação se baseou em presunções extraídas de coincidências de datas, quantidades e fluxo comercial, sem comprovação de prévio ajuste ou de aporte financeiro para viabilizar as importações. Sustenta que tais elementos não demonstrariam, por si só, conluio ou simulação;

- **Regularidade das operações comerciais** – Defende que a revenda integral ou quase integral das mercadorias pela importadora ostensiva é prática comum em operações de trading, não caracterizando, isoladamente, fraude ou interposição;

- **Possibilidade de negociação da mercadoria em trânsito** – A defesa alegou que o fato de as mercadorias terem sido negociadas antes do desembaraço aduaneiro não configuraria, por si só, interposição fraudulenta. Argumentou que é juridicamente admissível a revenda da mercadoria após a compra no exterior e ainda durante o transporte internacional, sendo irrelevante o momento do desembaraço para caracterizar “adiantamento” ou ocultação do real adquirente. Sustentou, com base em precedentes administrativos, que o marco temporal relevante seria a aquisição junto ao exportador estrangeiro, a qual teria sido realizada pela importadora PREMIUM, conforme indicado na fatura comercial e no contrato de câmbio;

- **Inadequação da penalidade aplicada** – Alega a inaplicabilidade da multa equivalente ao perdimento, seja por ausência de dolo específico, seja por desproporcionalidade da sanção, defendendo que não estariam presentes os requisitos legais para responsabilização da empresa como sujeito passivo da infração aduaneira.

Em 14/12/2021, a 8ª turma da DRJ/04 proferiu o Acórdão nº 104-008.420 no qual, por **maioria** de votos **indeferiu integralmente a Impugnação** apresentada pela interessada. Em relação à Premium, registrou-se que não havia apresentado impugnação, não se instaurando para ela a fase litigiosa e precluindo, portanto, o direito de recorrer.

Irresignada, a parte veio a este colegiado, através do **Recurso Voluntário** de fls 217/223, no qual alega em síntese **as mesmas questões** levantadas na Impugnação.

VOTO VENCIDO**Da Admissibilidade do Recurso**

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

Consigna-se, preliminarmente, que a empresa **Premium** Comércio Importação e Exportação, responsável solidária, **já declarada revel** pela primeira instância, também não se manifestou nesta fase do processo.

Do Processo

O presente processo analisa a lavratura do Auto de Infração que autuou a empresa **Agro Comercial Rafaleo Ltda**, pela infração descrita como “**mercadoria sujeita a perdimento, não localizada, consumida ou revendida**”. A fiscalização entendeu caracterizada hipótese de **interposição fraudulenta** na importação realizada formalmente pela empresa **Premium Comércio Importação e Exportação Ltda**, apontada como importadora ostensiva e responsável solidária. Segundo o Relatório Fiscal, as mercadorias teriam sido previamente destinadas à Rafaleo que figuraria como real adquirente, sem a devida indicação na Declaração de Importação, enquadrando-se a conduta no art. 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, com aplicação de multa equivalente ao valor aduaneiro, em substituição à pena de perdimento, no **total de R\$ 222.096,00**.

Na impugnação, a autuada sustentou, em síntese, a **inexistência de interposição fraudulenta**, defendendo que as operações configuraram **compras regulares no mercado interno** após o desembaraço aduaneiro. Argumentou que a Premium teria adquirido as mercadorias por conta própria, conforme demonstrado por fatura comercial e contrato de câmbio, sendo juridicamente possível a revenda das mercadorias ainda em trânsito (“alto-mar”), **sem que isso caracterize ocultação do real adquirente**. Alegou, ainda, **ausência de adiantamento de recursos, insuficiência de provas** de predestinação e **inadequação da penalidade** aplicada.

A Delegacia de Julgamento (DRJ), julgou improcedente a impugnação, mantendo integralmente o lançamento. Entendeu que o conjunto probatório evidenciou a predestinação das mercadorias à Rafaleo em momento anterior à conclusão da negociação no exterior, reputando irrelevante a alegação de revenda em trânsito diante da ausência de comprovação documental

das tratativas comerciais. Concluiu, assim, pela configuração da interposição fraudulenta e pela correção do enquadramento legal adotado.

Em sede de Recurso Voluntário, as teses em lide concentram-se na análise: (i) da **efetiva caracterização da interposição fraudulenta** e da existência de predestinação anterior à compra no exterior; (ii) da **suficiência e robustez do conjunto probatório** para sustentar a imputação; (iii) da **adequação do enquadramento legal e da penalidade aplicada**, especialmente quanto à multa substitutiva do perdimento.

Das Preliminares de Nulidade

A defesa suscita, preliminarmente, **nulidade do lançamento por ausência de correlação entre a descrição dos fatos e a penalidade aplicada**, sustentando que o Auto de Infração não teria demonstrado de forma clara e específica os elementos que caracterizariam a infração imputada. Argumenta que a autoridade fiscal teria se limitado a apresentar conclusões genéricas acerca da suposta interposição fraudulenta, sem individualizar adequadamente a conduta atribuída à recorrente nem indicar de maneira precisa como os fatos narrados se enquadrariam na hipótese legal que fundamenta a penalidade aplicada, o que teria comprometido a compreensão da acusação e o pleno exercício do direito de defesa.

A recorrente também suscita **nulidade do lançamento por extrapolação do objeto da autuação**, afirmando que determinadas Declarações de Importação teriam sido indevidamente incluídas no Auto de Infração sem a correspondente demonstração de sua vinculação com o suposto esquema fraudulento descrito pela fiscalização. Sustenta que o relatório fiscal teria ampliado o alcance da autuação de forma indevida, abrangendo operações que não guardariam relação direta com os fatos investigados, o que violaria os princípios da legalidade e da tipicidade estrita aplicáveis às infrações aduaneiras.

Por fim, a defesa alega que tais inconsistências teriam resultado em **cerceamento do direito de defesa**, uma vez que a ausência de delimitação precisa dos fatos e da participação atribuída à recorrente teria dificultado a compreensão exata da imputação fiscal e prejudicado a adequada impugnação das acusações. Nesse sentido, requer o reconhecimento das nulidades apontadas, com a consequente declaração de insubsistência do lançamento.

Não prosperam as preliminares de nulidade suscitadas pela recorrente. A análise dos autos demonstra que o lançamento foi formalizado em estrita observância às normas que regem o processo administrativo fiscal, contendo a adequada descrição dos fatos, a capitulação legal da infração e os elementos probatórios que embasaram a autuação. Nos termos do art. 9º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972:

“Art. 9º. A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito”.

No caso concreto, verifica-se que o **Auto de Infração foi acompanhado de relatório fiscal circunstanciado**, no qual foram detalhados os fatos apurados no curso do procedimento fiscal, bem como os elementos considerados pela autoridade autuante para a caracterização da infração. Com efeito, o relatório fiscal que integra o Auto de Infração descreve a atuação da empresa importadora ostensiva e da recorrente nas operações investigadas, indicando os elementos que levaram a fiscalização a concluir pela ocorrência de irregularidades nas importações realizadas, com a consequente lavratura do Auto de Infração no âmbito deste processo administrativo. Desse modo, não procede a alegação de ausência de correlação entre os fatos narrados e a penalidade aplicada, uma vez que **a conduta imputada foi devidamente descrita e juridicamente enquadrada pela autoridade fiscal**.

A capitulação legal da infração também se encontra expressamente indicada no lançamento. Consta do Auto de Infração que a exigência foi fundamentada, entre outros dispositivos, nos arts. 673, 675, inciso IV, e 689 do Decreto nº 6.759, de 2009 (Regulamento Aduaneiro), bem como nos arts. 73 e 77 da Lei nº 10.833, de 2003, dispositivos que disciplinam as hipóteses de aplicação da pena de perdimento, convertida em multa quando a mercadoria não é localizada nas situações de infração à legislação aduaneira. Tais dispositivos estabelecem, em síntese, que estão sujeitas à pena de perdimento as mercadorias importadas em desacordo com as normas de controle aduaneiro, sendo aplicável multa equivalente ao valor aduaneiro quando não for possível a apreensão da mercadoria. O art. 689 do Decreto nº 6.759, de 2009 dispõe, nesse sentido, que **“aplica-se multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria quando não localizada, consumida ou revendida mercadoria sujeita à pena de perdimento”**. Assim, a penalidade aplicada no presente caso **guarda correspondência direta com o enquadramento jurídico indicado** no auto de infração.

Não se verifica, também, a alegada extrapolação do objeto da autuação. **O relatório fiscal delimita de forma precisa as operações consideradas irregulares e os fatos que teriam ensejado a lavratura do Auto de Infração, permitindo a perfeita identificação das condutas imputadas e das operações consideradas pela fiscalização.** A eventual discordância da recorrente quanto à interpretação dos fatos ou à suficiência das provas produzidas não configura vício formal do lançamento, tratando-se, na realidade, de matéria a ser examinada no mérito da controvérsia.

No mesmo sentido, conclui-se que o **Auto de Infração contém os elementos necessários à compreensão da acusação fiscal e ao exercício do direito de defesa**, afastando as alegações de nulidade suscitadas pela contribuinte. Destacou-se, naquela decisão, que o conjunto documental constante dos autos permite identificar com clareza as operações investigadas, os sujeitos envolvidos e o enquadramento jurídico adotado pela fiscalização. Ademais, **não se**

evidencia qualquer prejuízo ao exercício do contraditório e da ampla defesa. A recorrente foi regularmente cientificada do lançamento, apresentou impugnação tempestiva e pôde expor de forma ampla seus argumentos e produzir os documentos que entendeu pertinentes à sua defesa, circunstâncias que demonstram a plena observância das garantias processuais no âmbito do processo administrativo fiscal.

Diante desse contexto, verifica-se que **o lançamento atendeu aos requisitos formais exigidos pela legislação** de regência e que os autos contêm descrição suficiente dos fatos, indicação da base legal da exigência e elementos probatórios que sustentaram a autuação. Assim, inexistindo vício capaz de macular a validade do ato administrativo, **rejeitam-se as preliminares de nulidade suscitadas pela recorrente**, notadamente (i) a alegação de **ausência de correlação entre a descrição dos fatos e a penalidade aplicada**, (ii) a alegação de **extrapolação do objeto da autuação** em razão da suposta inclusão indevida de Declarações de Importação, e (iii) a alegação de **cerceamento do direito de defesa**, prosseguindo-se ao exame das questões de mérito.

Do Mérito

Da Interposição Fraudulenta nas Operações de Importação

A recorrente sustenta que não teria atuado como adquirente oculto nas operações de importação descritas no Auto de Infração, afirmando que **as mercadorias foram regularmente adquiridas no mercado interno da empresa importadora ostensiva**. Segundo suas alegações, a circunstância de **as mercadorias terem sido revendidas logo após o desembaraço aduaneiro não caracterizaria, por si só, qualquer irregularidade**, tratando-se de **prática comercial compatível** com a natureza do produto importado e com a dinâmica do mercado atacadista.

Argumenta ainda que a documentação comercial das operações indicaria **a importadora ostensiva como efetiva compradora das mercadorias perante o fornecedor estrangeiro**, constando seu nome nas faturas comerciais e nos demais documentos de comércio exterior. Nesse contexto, a defesa sustenta que não haveria elementos que demonstrassem que a recorrente teria participado diretamente da negociação internacional ou assumido posição jurídica na aquisição das mercadorias no exterior. A defesa também sustenta que **a caracterização da interposição fraudulenta exigiria a comprovação de fraude ou simulação**, não sendo suficiente a existência de meros indícios. Afirma que **o dolo não poderia ser presumido e que a fiscalização não teria apresentado provas seguras** de que a recorrente teria financiado as importações ou exercido domínio sobre as operações de comércio exterior, razão pela qual entende não configurada a hipótese prevista no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976.

As alegações defensivas, contudo, não encontram amparo no conjunto probatório constante dos autos. Conforme detalhado no Relatório Fiscal que fundamentou a autuação, a

fiscalização identificou um conjunto convergente de elementos indicativos de que as importações realizadas pela empresa importadora ostensiva ocorreram em benefício da recorrente, que figuraria como real adquirente das mercadorias.

Inicia-se por uma breve recapitulação dos fatos.

A Unidade de Origem realizou minucioso e bem documentado trabalho de fiscalização sobre a empresa Premium Comércio Importação e Exportação, que **abrangeu todas as operações de importação no período fiscalizado (2013 e 2014)**, e cujas conclusões foram suportadas pela análise dos documentos relacionados à importação (declarações de importação, faturas, conhecimentos de transporte e contratos de câmbio), confrontados com os extratos bancários da empresa (o que lhe permitiu refazer o fluxo do dinheiro), os livros Diário e Razão, as notas fiscais de entrada e saída por ela emitidas e as declarações prestadas pelo sócio administrador, Sr. Paulo Sérgio Sales, reduzidas a termo, nas quais **descreveu o modus operandi adotado nas importações por ele efetuadas**.

Constatou-se que a Premium era uma **empresa de pequeno porte**, cuja **integralização do capital social jamais foi comprovada** (informou-se como origem dos recursos um contrato de mútuo com um amigo, que se tornou funcionário da própria empresa, mas jamais foi provada a existência dessa transferência), **sem capacidade financeira para arcar sozinha com a totalidade das importações que promovia e sem espaço físico para armazenar** as mercadorias que importava.

Ficou demonstrado documentalmente que a Premium se dedicava a **importar alho proveniente da China, Espanha ou Argentina para um rol de cerca de oito clientes que o comercializavam na Central de Abastecimento (Ceasa) no Rio de Janeiro**. O produto era pago integral ou parcialmente, conforme combinado com cada cliente, cerca de dois dias antes do registro da declaração de importação, para que pudessem ser liberados a invoice e o conhecimento de transporte, documentos necessários para se iniciar o despacho aduaneiro. Era efetuada sempre a **venda de carga fechada**, ou seja, o conteúdo de um contêiner inteiro, que seguia diretamente do recinto alfandegado para o adquirente. Segundo o sócio administrador, iniciava-se a busca pelo comprador interno após a negociação no exterior, mas nunca ocorreu de chegar ao Brasil uma carga de alho que não já não estivesse vendida

De acordo com o relatório fiscal, verificou-se que **as mercadorias importadas eram destinadas, logo após o desembarço aduaneiro, à recorrente** ou a clientes por ela indicados, circunstância evidenciada pela emissão de documentos fiscais de saída em intervalo temporal extremamente reduzido em relação à data do desembarço das mercadorias. Tal circunstância revela que a comercialização dos produtos já se encontrava previamente estruturada, indicando que a recorrente participava da cadeia econômica das operações desde o momento da importação.

Outro elemento considerado pela fiscalização diz respeito à **ausência de documentação comercial capaz de demonstrar que a importadora ostensiva realizava, de forma**

autônoma, as negociações de compra das mercadorias no exterior e sua posterior revenda no mercado interno. Conforme registrado nos autos, quando intimada a apresentar documentos relativos às **negociações comerciais**, tais como contratos, pedidos formais ou comunicações com fornecedores e clientes, **a empresa não conseguiu comprovar a existência de tais tratativas documentadas.**

Para evitar que a fiscalização ficasse refém de supressões (intencionais ou não) de informações introduziu-se a presunção de operação por conta e ordem na legislação. Este caso ilustra exatamente a situação que se buscou superar, estando perfeitamente adequada a aplicação do art. 27 da Lei nº 10.637, de 2002 aos fatos deste processo, ao contrário do que defende a Recorrente. Abaixo descreve-se o texto legal:

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

(Destacou-se)

Transcreve-se os arts. 77 a 81, acima citados:

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

“Art.32.
.....

Parágrafo único. É responsável solidário:

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

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

III. o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.”

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

“V. conjunta ou isoladamente, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.”

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

Art.80. A Secretaria da Receita Federal poderá:

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

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

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

O conjunto probatório revela a ocorrência de interposição fraudulenta de terceiros nas operações de importação. Nos termos do art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, aplica-se a pena de perdimento 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”*.

No caso concreto, a ocultação do real adquirente se manifesta pela utilização da pessoa jurídica importadora ostensiva para formalizar operações de comércio exterior que, na realidade, atendiam aos interesses comerciais da recorrente. Tal prática caracteriza a chamada cessão de nome, pela qual a empresa formalmente indicada como importadora atua apenas como intermediária na realização das operações, ocultando o verdadeiro interessado econômico nas mercadorias importadas.

Importa destacar que, em hipóteses como a presente, **a comprovação da interposição fraudulenta pode resultar da análise conjunta de diversos elementos indiciários que, considerados de forma integrada, revelam a estruturação artificial da operação de comércio exterior.** Cita-se abaixo o conjunto probatório levantado pela fiscalização a fim de demonstrar a existência da interposição fraudulenta.

- **Coincidência temporal entre o ingresso de recursos financeiros e a realização das operações de importação**, indicando que os valores utilizados para custear as importações eram previamente disponibilizados por terceiros interessados nas mercadorias;

- **Ausência de capacidade econômico-financeira da importadora ostensiva** para suportar, com recursos próprios, o volume e o valor das operações de importação realizadas. O Capital social da Premium de R\$ 300.000,00 não teve sua origem comprovada, tendo sido integralizado através de contratos de mútuos realizados por Ataíde Roberto Delgado do Vale (parte relacionada com a Agro comercial Rafaleo);

- **Destinação pré-definida das mercadorias importadas**, evidenciada pela rápida revenda após o desembaraço aduaneiro ou pela entrega direta a empresas vinculadas ao beneficiário econômico das operações;

- **Existência de vínculos operacionais entre os participantes das operações**, tais como utilização de prestadores de serviços comuns, compartilhamento de estruturas logísticas ou atuação coordenada na cadeia comercial;

- **Ausência de documentação comercial que demonstre negociação autônoma da importadora ostensiva com fornecedores estrangeiros**, como contratos, pedidos de compra formais ou correspondência comercial. Apesar da certeza de que a Agro Comercial havia pago pela mercadoria antes de iniciado o despacho aduaneiro, não foi possível precisar exatamente a partir de que momento a Recorrente entrou no processo, pois a única documentação à qual a fiscalização não teve acesso, porque o sócio administrador da Premium **recusou-se a entregá-la**, alegando não existir, refere-se às **negociações entre a Premium e os exportadores estrangeiros**, e aquela referente às negociações internas, com os diversos adquirentes nacionais. A alegação de que tais negócios se deram informalmente, por conversa telefônica ou encontros presenciais, **sem qualquer documento ou contrato que amparasse um negócio** que envolve envio internacional de carga, é completamente disparatada e sem qualquer respaldo na realidade das transações regulares de comércio exterior;

- **Inexistência de atividade empresarial compatível com o papel de importador**, demonstrada pela ausência de estrutura operacional, estoque, logística ou histórico comercial que justifique o volume de importações realizadas;

- **Falta de comprovação de industrialização, comercialização ou agregação de valor pela importadora ostensiva**, sugerindo que sua atuação se limitava à formalização documental das importações;

- **Coincidência entre os produtos importados e a atividade econômica do beneficiário oculto**, indicando que as mercadorias se destinavam diretamente à cadeia produtiva ou comercial deste;

- **Inadimplemento ou irregularidades relacionadas a regimes aduaneiros especiais ou atos concessórios**, quando existentes, reforçando o caráter artificial das operações;

- **Utilização recorrente da mesma estrutura de importação para atender interesses econômicos de terceiros**, caracterizando padrão operacional típico de cessão de nome;

- **Análise integrada do fluxo documental, financeiro e logístico**, revelando a existência de planejamento e coordenação das operações por parte do beneficiário oculto.

O relatório fiscal demonstra que tais elementos se encontram presentes no caso em exame, **evidenciando a participação da recorrente nas operações investigadas e seu interesse econômico direto nos resultados das importações**. Diante deste conjunto de elementos fáticos e jurídicos, conclui-se que restou caracterizada a interposição fraudulenta de terceiros nas operações de importação descritas no Auto de Infração, bem como a participação da recorrente como beneficiária das mercadorias importadas, mediante a utilização de pessoa jurídica interposta.

Entendimento semelhante foi adotado anteriormente por este Conselho ao analisar outras das operações realizadas pela Premium:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 05/09/2014

IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM. OCULTAÇÃO DO REAL COMPRADOR MEDIANTE SIMULAÇÃO. OCORRÊNCIA. DANO AO ERÁRIO. CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO EM MULTA. CABIMENTO.

Comprovado que o real adquirente pagou integralmente a mercadoria a ser importada, previamente ao registro da declaração de importação, e sendo tal situação omitida da declaração pelo importador ostensivo, presume-se que a importação ocorreu por conta e ordem do adquirente.

Configurada a ocultação do comprador mediante simulação, aplica-se a pena de perdimento da mercadoria. A pena de perdimento se converte em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria caso ela não seja localizada ou tenha sido consumida ou revendida.

Processo nº 11762.720060/2017-01. Acórdão nº 3002-001.163, de 16 de março de 2020. **Relatora:** Conselheira Larissa Nunes Girard

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO II

Data do fato gerador: 27/01/2012

IMPORTAÇÃO DE MERCADORIA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PENA DE PERDIMENTO PREVISTA NO DL 1.455/76, ART. 23, INCISO V.

Ficam sujeitas a pena de perdimento as mercadorias importadas cuja operação foi realizada por meio de interposição fraudulenta, conforme previsto no art. 23, inciso V, do Decreto Lei nº37/66.

Processo nº 11051.720039/2012-18. Acórdão nº 3201-002.825, de 27 de abril de 2017. **Relator:** Conselheiro Winderley Moraes Pereira

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 23/05/2003 a 23/12/2005

OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE.

Restando claro que o real adquirente das mercadorias importadas foi pessoa diversa da do importador, a ausência desta informação na declaração de importação registrada, permite que se conclua pela ocultação daquela e faz presumir a interposição fraudulenta de terceiros.

Processo nº 11131.000163/2007-06. Acórdão nº 3401-005.999, de 27 de março de 2019. **Redator:** Conselheiro Rosaldo Trevisan

Mantém-se, portanto, o entendimento adotado na decisão de primeira instância quanto à configuração da infração e à responsabilização da recorrente pelas condutas apuradas.

Das Penalidades Aplicadas

A recorrente sustenta a **inadequação das penalidades aplicadas no Auto de Infração, argumentando que a fiscalização teria promovido enquadramento jurídico desproporcional aos fatos apurados**. Segundo a defesa, as sanções impostas decorreriam de interpretação ampliativa da legislação aduaneira, não havendo demonstração suficiente de conduta dolosa apta a justificar a aplicação das penalidades mais gravosas previstas no ordenamento. Afirmar, nesse sentido, que as operações realizadas decorreriam de práticas comerciais regulares e que eventual irregularidade deveria ser tratada como infração meramente formal.

A defesa também sustenta que a penalidade aplicada **não observaria os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, especialmente diante da inexistência de prova inequívoca de fraude**. Argumenta ainda que a responsabilização da recorrente como participante das operações de importação teria sido presumida pela fiscalização, razão pela qual entende indevida a aplicação das sanções previstas para hipóteses de interposição fraudulenta e cessão de nome.

Conforme demonstrado no Relatório Fiscal, as penalidades aplicadas decorrem diretamente da constatação de interposição fraudulenta nas operações de importação analisadas, situação que encontra expressa previsão na legislação aduaneira. O art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, estabelece **a aplicação da pena de perdimento às mercadorias importadas com ocultação do sujeito passivo ou do real adquirente mediante fraude ou simulação, inclusive por meio da interposição fraudulenta de terceiros**.

Nos termos do art. 689 do Decreto nº 6.759, de 2009, **quando não for possível a apreensão da mercadoria sujeita à pena de perdimento, aplica-se multa equivalente ao seu valor aduaneiro**. No caso concreto, conforme consignado pela autoridade fiscal e reconhecido pela decisão de primeira instância, as mercadorias objeto das importações não foram localizadas no momento da ação fiscal, circunstância que ensejou a conversão da pena de perdimento em multa equivalente ao valor aduaneiro, em estrita observância ao comando legal aplicável.

A penalidade aplicada guarda plena correspondência com a infração apurada, uma vez que restou comprovada a utilização de pessoa jurídica interposta para a realização das operações de importação em benefício da recorrente. Nessa hipótese, a legislação aduaneira prevê expressamente a aplicação das sanções adotadas pela fiscalização, não havendo espaço para a sua descaracterização sob o argumento de desproporcionalidade.

Assim, verificado que **as penalidades aplicadas encontram amparo direto na legislação de regência e correspondem às infrações efetivamente constatadas no curso da fiscalização**, conclui-se pela adequação do enquadramento jurídico promovido pela autoridade autuante, bem como pela correta aplicação das sanções previstas na legislação aduaneira para as condutas apuradas nos autos.

Conclusão

Com base no exposto, **rejeito as preliminares de nulidade** e julgo **improcedente o Recurso Voluntário**, mantendo o crédito tributário exigido.

Assinado Digitalmente

Ana Paula Giglio

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Laércio Cruz Uliana Junior**, redator designado

Em que pese o costumeiro brilhantismo da ilustre Relatora, Conselheira Ana Paula Giglio, cujo voto acompanho integralmente quanto à rejeição das preliminares de nulidade, peço vênica para divergir quanto ao mérito, no que fui acompanhado pela maioria do colegiado. A divergência cinge-se a um único ponto, que reputo decisivo para o deslinde da controvérsia: a ausência de comprovação do dolo na conduta da Recorrente, elemento subjetivo indispensável à caracterização da infração capitulada no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/76, e, por conseguinte, à aplicação da pena de perdimento convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro.

O ponto de partida da divergência é a própria literalidade do tipo infracional. Dispõe o art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/76, que se considera dano ao Erário a infração relativa 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.” (destacou-se)

A expressão “mediante fraude ou simulação” não é adorno redacional: integra o núcleo do tipo. O legislador não sancionou com o perdimento — a mais gravosa das penalidades aduaneiras — a ocultação pura e simples do real adquirente, mas apenas a ocultação qualificada pelo artifício doloso. Fraude e simulação são, por definição, condutas intencionais: pressupõem consciência e vontade dirigidas à ocultação do verdadeiro interveniente perante o controle aduaneiro. Não há fraude culposa, tampouco simulação involuntária.

É certo que o art. 94, § 2º, do Decreto-Lei nº 37/66, estabelece que, salvo disposição expressa em contrário, a responsabilidade por infração independe da intenção do

agente. Ocorre que o art. 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455/76, é precisamente a disposição expressa em contrário: ao exigir que a ocultação se dê “mediante fraude ou simulação”, o dispositivo incorpora o elemento subjetivo ao tipo, afastando a regra geral da responsabilidade objetiva.

Nesse sentido:

Número do processo: 15444.720071/2020-32

Ementa: Assunto: Processo Administrativo Fiscal Data do fato gerador: 22/03/2018 INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. ART. 33 DA LEI 11.488/2007. CESSÃO DE NOME. AUSÊNCIA DE PROVA DO DOLO ESPECÍFICO E DA EFETIVA INTERPOSIÇÃO. NÃO INDICAÇÃO NA DECLARAÇÃO NÃO É, POR SI, OCULTAÇÃO DOLOSA. NECESSIDADE DE PROVA DE SIMULAÇÃO. CANCELAMENTO. A interposição fraudulenta exige prova cumulativa de cessão de nome sem interesse próprio, operação exclusiva de terceiros e dolo específico de acobertamento. Fiscalização não demonstrou que importador formal era mera interposta nem comprovou finalidade de acobertar real beneficiário, presumindo dolo da configuração objetiva. A não indicação de sujeitos na declaração de importação não caracteriza, por si só, ocultação típica, sendo imprescindível provar que decorreu de dolo ou simulação. Cancelamento do auto de infração.

Número da decisão: 3402-012.932

Nome do relator: JOSE DE ASSIS FERRAZ NETO

Assim, ausente a prova do dolo, desfaz-se a subsunção ao art. 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455/76, e, com ela, o suporte da multa equivalente ao valor aduaneiro aplicada com fundamento no § 3º do mesmo dispositivo e no art. 689 do Decreto nº 6.759/09. Eventual irregularidade formal na modalidade de importação, desafiaria enquadramento sancionatório próprio e menos gravoso, jamais a pena de perdimento, reservada pelo legislador às condutas fraudulentas comprovadas. Não é dado ao julgador administrativo, tampouco, substituir de ofício o fundamento do lançamento para aplicar penalidade diversa da exigida no Auto de Infração.

Conclusão

Ante o exposto, acompanhando a ilustre Relatora quanto à rejeição das preliminares de nulidade, voto, no mérito, por DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Laércio Cruz Uliana Junior