



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11829.720038/2015-70
RESOLUÇÃO	3402-004.252 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MULTISOURCING TECNOLOGIA E INFORMÁTICA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, sobrestar a apreciação do presente Recurso Voluntário, até a ocorrência do trânsito em julgado dos Recursos Especiais 2147578/SP e 2147583/SP, afetos ao Tema Repetitivo 1293 (STJ), nos termos do disposto no artigo 100 do RICARF/2023. Após, retornem-se os autos para julgamento do Recurso Voluntário interposto.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos – Relatora

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Cynthia Elena de Campos, José de Assis Ferraz Neto, Mariel Orsi Gameiro e Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente). Ausentes a conselheira Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta e o conselheiro Anselmo Messias Ferraz Alves.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o **Acórdão nº 16-071.567**, proferido pela 23ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo/SP, que por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação e manteve o lançamento de ofício, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO – II

Data do fato gerador: 23/11/2010

A infração por "cessão de nome" é um sucedâneo da prática efetiva de interposição fraudulenta de terceiros.

Cessão de nome. Ocultação do verdadeiro interessado nas importações, mediante o uso de interposta pessoa.

A conduta tipificada do importador de direito (INTERPOSTO) é de "ceder o nome" agindo em descompasso em relação à higidez do Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Por bem reproduzir os fatos, transcrevo o relatório da decisão de primeira instância:

Trata o presente processo de auto de infração, lavrado em 06/10/2015, em face do contribuinte em epígrafe, formalizando a exigência de Multa proporcional ao valor aduaneiro (10% do V.A.), no valor de R\$ 209.723,43, em virtude dos fatos a seguir descritos.

A empresa MULTISOURCING, é pessoa fraudulentamente interposta nas operações em que figurou como importadora e adquirente de produtos para informática entre 2010 e 2013. Os reais adquirentes que ela tentou ocultar do Fisco são *Provider Tecnologia e Sistemas Ltda, Dit Distribuidora e Integradora de Tecnologia Ltda, Glee Informática Ltda ME, Toten Informática Eireli e Ciscom Informática Eireli*.

Este auto de infração refere-se, em particular, à multa de 10% sobre os valores das operações acobertadas, quais sejam, as importações levadas a cabo com o registro das declarações de importação (DI) pela MULTISOURCING.

Foram autuados pelo presente Auto de Infração:

a) Viviany Queiroz Costa: Conforme consta no cadastro da RFB e da Junta Comercial do Estado de São Paulo, Viviany Queiroz Costa na época dos fatos, sócia-administradora da MULTISOURCING (com 90% de participação) e da exportadora CONACTA, além de sócia de DIT e PROVIDER, cônjuge do empresário individual da CISCOM, e tinha estreita relação com os controladores das empresas TOTEN e GLEE. Por óbvio, Viviany Queiroz Costa tinha conhecimento da simulação empregada, concorreu para sua prática e beneficiou-se diretamente dela; e

b) Edilson de Jesus Caetano: Segundo cadastro da RFB e Junta Comercial do Estado de São Paulo, Edilson de Jesus Caetano era, à época dos fatos, sócio-administrador da MULTISOURCING bem como de uma das empresas ocultadas, PROVIDER. Edilson aparece como contato da MULTISOURCING nas faturas emitidas pela CONACTA (DOC 71), além de ter sido responsável por movimentação bancária da empresa, como pagamentos de guias de ICMS e extratos bancários solicitados pela

fiscalização da ALF/GRU por ocasião do procedimento especial executado por aquela unidade em 2012 (DOC 72, ver item 11.3). Edilson tinha conhecimento da cessão de nome praticada pela MULTISOURCING, concorreu para sua prática e beneficiou-se diretamente dela.

A empresa MULTISOURCING TECNOLOGIA E INFORMATICA LTDA ea Sra. Viviany Queiroz Costa foram cientificadas do Auto de Infração por Edital (folhas 718).

O Sr. Edilson de Jesus Caetano foi cientificado do Auto de Infração por Aviso de Recebimento (folhas 712).

A empresa MULTISOURCING TECNOLOGIA E INFORMATICA LTDA apresentou impugnação tempestiva, em 04/12/2015, de folhas 722 a 894.

Foi alegado que:

Das Preliminares

Preliminarmente, a IMPUGNANTE, insurge-se, veementemente, contra a presente exação fiscal uma vez que, efetivamente, NÃO INFRINGIU, ABSOLUTAMENTE, nenhum dos artigos discriminados no presente Auto de Infração, como demonstraremos a seguir.

Ainda, faz-se mister esclarecer, que a impugnante comprovará de forma ABSOLUTAMENTE INEQUÍVOCA que jamais efetuou IMPORTAÇÕES POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS OU IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA ou ainda jamais foi ENCOMENDANTE de qualquer importação efetuada por MULTISOURCING ou qualquer um de seus fornecedores. Esclarece ainda que a presunção da autoridade fiscal, que relata de forma ABSOLUTAMENTE FANTASIOSA, que a DIT foi adquirente oculto da empresa MULTISOURCING, está diametralmente oposta a verdade dos fatos e das provas que traremos aos autos.

Do Mérito

- **MODELO DE NEGÓCIOS DA IMPUGNANTE**

A DIT é uma empresa comercial de informática que atua no mercado nacional desde 2009. Desde a sua fundação sempre atuou no comércio de produtos de informática adquiridos no mercado interno e também na importação de produtos para o fornecimento aos seus clientes no Brasil.

O modelo de negócios consiste em levantar as demandas existentes por produtos de informática em nossos clientes da iniciativa privada e também junto aos órgãos públicos que adquirem através de concorrência pública, pesquisar junto aos nossos fornecedores as melhores condições comerciais e com isso concluir as vendas de forma a maximar a rentabilidade da empresa.

Em nosso modelo de negócios, a manutenção de estoques deve ser mínima e por isso geralmente as compras se efetivam depois de concluirmos o processo de vendas.

São citados quatro exemplos de modelos de negócios.

Nos casos expostos, em que ilustramos detalhadamente a forma que todas os processos de venda são feitos, fica claramente demonstrado a incapacidade econômica da impugnante, bem como a INEXISTÊNCIA de qualquer prática irregular em suas operações.

- **OCULTAÇÃO DO REAL COMPRADOR MEDIANTE FRAUDE OU SIMULAÇÃO**

Inicialmente cumpre nos esclarecer que, DIFERENTEMENTE do que alega o Ilustre Auditor, a DIT jamais atuou no comércio exterior de forma fraudulenta e rechassa toda e qualquer tentativa de macular o nome da empresa através de suposições e ilações completamente dissociadas da verdade material dos fatos, em manifesta peça fictícia de acusação.

A presunção da fiscalização de que as aquisições efetuadas pela DIT junto a Multisourcing são importações realizadas por encomenda é ABSOLUTAMENTE EQUIVOCADA como demonstraremos nesta impugnação.

Transcreve o art. 2º, § 1º, I, da IN SRF nº 634/06.

Ora para que se tenha caracterizada uma importação por encomenda, entre outros quesitos, deve se ter uma ENCOMENDANTE PREVIAMENTE DETERMINADA e um CONTRATO ENTRE A IMPORTADORA E A ENCOMENDANTE.

Isto posto, perguntamos:

- Ao fecharmos a compra de produtos importados com um fornecedor nacional que não tem estes produtos em estoque e que nos solicita um prazo para entrega, SOMOS CONSIDERADOS ENCOMENDANTES DE UMA IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA?
- Os compradores das mercadorias, nos casos listados, PETROBRAS, Acav, ABB, SESI/SENAI também são CONSIDERADOS ENCOMENDANTES DE UMA IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA?
- Se somos CONSIDERADOS ENCOMENDANTES DE UMA IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA quem são consideradas as IMPORTADORAS? São os nossos fornecedores ou alguma outra empresa que fez a importação anteriormente?
- Se não há qualquer CONTRATO entre a empresa compradora e a empresa vendedora para que esta proceda a importação de algum bem em nome daquela, como se pode considerara compradora como ENCOMENDANTE DE UMA IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA?
- INDÍCIOS DA PRÁTICA DE OCULTAÇÃO DOS REAIS ADQUIRENTES

Em sua teoria, o ilustre agente do Fisco alega ter encontrado “diversos indícios que apontam para a constatação de que as mercadorias listadas nos itens de DI relacionados no Capítulo 3 deste Termo de Verificação tinham como real destinatária a empresa DIT, que permaneceu oculta na relação com o Fisco já que a MULTISOURCING registrou as DIs como importadora e adquirente.

Transcreve trecho do Relatório de Procedimento Fiscal.

Ora Ilustres Julgadores, vejam que o próprio auditor da Receita Federal afirma ter encontrado INDÍCIOS, que APONTAM, mas jamais produziu provas robustas do

que alega, fazendo acusações de forma TOTALMENTE precária, e apresenta as seguintes “EVIDÊNCIAS”:

Além dos graves erros anteriormente apontados, o Ilustre Auditor, afirma que o “o sócio majoritário da DIT, André Luiz Costa, é cônjuge de Viviany Queiroz Costa (DOC 18). Vejam que o DOC 18 trata de anotação do cônjuge na DIRPF 2015 de Viviany Queiroz Costa. Ora se este documento é de 2015, como pode o Ilustre auditor provar no período entre 2010 e 2013 estas pessoas eram conjugês??? Claro que não pode! Parte-se de uma premissa errada e tenta validar a sua teoria!

Ainda, de forma ABSOLUTAMENTE INCONSEQUENTE, alega que “as mesmas pessoas controlavam todos os elos da cadeia de importação, desde o exportador até o real adquirente, passando pelo importador. Este controle absoluto sobre a cadeia facilita a prática de ilícitos aduaneiros tendentes a reduzir o custo total das importações, como a quebra da cadeia do IPI, ao utilizar o importador como mera empresa de fachada que repassa as mercadorias ao real adquirente a preço de custo ou com baixíssima margem de lucro.”

Ora se o illustre fiscal tem como comprovar que houve a prática de ilícitos aduaneiros, tem o dever legal de trazer as PROVAS do alegado aos autos e NÃO FAZER AFIRMAÇÕES IMPENSADAS e LEVIANAS de que este “controle absoluto” ... “facilita a prática de ilícitos aduaneiros”.

Como pode ser visto acima, as diversas empresas possuem sócios distintos com participações acionárias diversas não caracterizando relação de dependência e muito menos de que a MULTISOURCING realizou importação em nome da DIT. Ora o Senhor Auditor Fiscal partiu de premissas ABSOLUTAMENTE EQUIVOCADAS e concluiu o seu relatório de maneira desastrosa, chegando a conclusões muito DISTANTES da verdade dos fatos.

O fato de existir pessoas comuns em diversas organizações que mantém relações comerciais entre si não as torna delinquentes, da mesma forma que o fato de existir pessoas distintas em empresas que mantém negócios não as exime da prática delitiva. O nobre auditor tem obrigação de provar o que afirma e não ficar supondo e bradando o seu festival de absurdos.

- INCAPACIDADE OPERACIONAL DA MULTISOURCING

A afirmação de que a empresa Multisourcing não tinha capacidade financeiro-operacional para atuar como importadora e revendedora de mercadorias nos parece ser bastante desarrazoável visto que nas diversas aquisições feitas jamais tivemos que fazer qualquer pagamento antecipado, demonstrando capacidade financeira adequada ao porte da empresa.

- ADIANTAMENTO DE RECURSOS PARA O CÂMBIO E OS TRIBUTOS

Uma vez mais provaremos que as teorias do Ilustre Auditor não tem qualquer fundamento tático.

Na mesma linha equivocada, sem qualquer fundamentação material, a autoridade fiscal prosegue com as suas suposições, afirmando que da mesma forma, as despesas aduaneiras (tributos, taxa Siscomex, etc) também eram pagas indiretamente pelo real adquirente das mercadorias, que transferia os recursos para a conta da MULTISOURCING no mesmo dia ou com antecedência de poucos dias ao registro da Declaração de Importação

Especifica cada uma das transações apontadas pelo Relatório de Procedimento Fiscal, dando sua versão dos fatos.

- NOTAS FISCAIS DE ENTRADA E SAÍDA DA MULTISOURCING

A presunção apontada neste item carece ainda de qualquer validade jurídica, visto que para se conhecer o que a empresa mantém em estoque deve-se NECESSARIAMENTE analisar o livro de inventário, ou ainda fazer o levantamento específico das entradas e das saídas de mercadorias. É inadmissível que se tente através de teorias dissociadas da verdade dos fatos, comprovar algo com ausência de provas reais da matéria.

Não se pode admitir em qualquer hipótese que a Autoridade autante, a seu bel prazer, faça acusações sem provas apenas externando a sua teoria conspiratória.

Em uma breve vista de um dos casos apresentados pelo fiscal, vemos que a sua teoria conspiratória não se sustenta em uma simples observação e análise dos dados, como abaixo veremos:

Se a Multisourcing importou 50 scanner HP Scanjet 5590 em 15/02/2011, e a DIT era o real adquirente oculto, por que só adquiriu 2 unidades deste produto dentro do mesmo mês? Por que somente em abril ela adquiriu mais unidades?

Se a DIT era o real adquirente oculto, por que ela não adquiriu todas as 50 unidades? O senhor disse que a Multisourcing não fazia estoques, mas se ela não vende os produtos, eles ficam em estoque, não????

Lamentável que um auditor da Receita Federal use de expedientes, teorias, hipóteses, ilações, presunções e divagações para tentar provar o que não se pode, visto que NÃO É VERDADEIRO, pois suas teorias somente existem e sobrevivem no campo da ficção.

- COMPARAÇÃO DAS MARGENS DE LUCRO

Não menos absurda é a consideração da autoridade autuante, que além de se equivocar no item anterior, incorre no mesmo equívoco insuperável neste item, relativamente à comparação de margens de lucro.

Com todo o respeito, não conseguimos identificar, na escala de valores da Autoridade Fiscal o que seriam valores "muito próximos", por isso perguntamos: o que são valores muito próximos? 1%, 10%, 30%, 100% ou qual %?

Ora, no caso em tela, é ABSURDA a presunção de que a empresa impugnante se apresenta como adquirente oculto, pois compra com margens de lucro baixas. O

objetivo de qualquer empresa, NO MUNDO REAL DOS NEGÓCIOS, é comprar pelo MENOR VALOR possível e vender pelo MAIOR VALOR possível, maximizando assim o seu resultado.

- QUEBRA DA CADEIA DO IPI

Novamente o Ilustre Auditor apresentou um relatório junto ao seu Auto de Infração que passa muito distante da verdade dos fatos, e que se mostra precário e infundado, repleto de teses incongruentes e desconectadas da realidade numa clara afronta às provas.

Nos causa surpresa como um Auditor tão bem preparado possa ser tão vago e lacônico ao escrever sobre algo ou alguém que desconhece.

O que é mais surpreendente nesta peça acusatória é que a Autoridade Fiscal acusa mas não apresenta qualquer prova material mas sim uma narrativa fantasiosa do que se vislumbou ser. Ora não se pode achar, imaginar e divagar.

Evidentemente que por uma breve leitura do texto acima transcrito e das provas trazidas aos autos vemos clara mente que a Autoridade Fiscal nem se quer se deu ao trabalho de ler o enunciado legal.

E sabido no Direito que alegar e não provar é o mesmo que não alegar. A Justiça vive da prova e o arbitrio vive da presunção.

Apesar de haver farta documentação comprobatória de que a DIT jamais foi encomendante de qualquer importação junto aos seus fornecedores, e a autoridade fiscal preferiu divagar, tentar provar o que não existiu. Por conseguinte, como pode a Fiscalização pretender provar o inexistente? Obviamente não pode e, como facilmente se verifica, efetiva mente, não logrará êxito.

- CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante de todas as provas e fatos apresentados, fica evidente que NÃO HOUVE qualq uer prática irregular ou ilícita e muito menos houve qualquer infração à legislação aduaneira. Detalhamos exaustiva mente que não participamos de qualquer importação nas modalidade por conta e ordem de terceiros ou por encomenda, como EQUIVOCADAMENTE aponta em seu relatório o Auditor Fiscal.

Além dos equívocos acima apontados, o trabalho fiscal deixou de atentar para aspectos fundamentais do Direito, notadamente no campo da disciplina da matéria relativa às provas também no direito material. É inegável que o presente Auto de Infração não se cercou da produção de provas já que não trouxe qualquer prova material do que alegou. Contraria mente, a impugnante FULMINOU todas as premissas e teses NOTORIAMENTE FANTASIOSAS apresentadas, através de farta documentação COMPROBATÓRIA.

Não se pode admitir em qualquer hipótese que a Autoridade autante, a seu bel prazer, faça acusações sem provas apenas externando a sua teoria conspiratória. Se há uma associação de empresas, que se unem para a prática de infrações

delituosas o Ilustre Auditor teria que provar de maneira inequívoca e não ficar bradando.

Aquele que acusa tem o dever legal de provar e ainda encaminhar a correspondente Representação para o Ministério Público Federal com o detalhamento dos ilícitos apontados. Não se pode olvidar a legislação de regência e o devido processo legal, transmudando - segundo a sua conveniência e oportunidade - a aplicabilidade da legislação em ofensa frontal ao Ordenamento Jurídico.

Como todas as impropriedades acerca da alegação de que houve OCULTAÇÃO DO REAL COMPRADOR MEDIANTE FRAUDE OU SIMULAÇÃO foram

completamente rebatidas nos itens anteriores cumpre-nos, uma vez mais ratificar que NÃO houve qualquer espécie de importação por conta e ordem ou por encomenda.

- DO PEDIDO

Em face de todo o exposto, tendo-se demonstrado INEQUIVOCADAMENTE que os autos de infração ora impugnados carecem de fundamentos que os justifiquem, e tendo em vista, ressalte-se, a incoerência de tão desmedida exação, requer a Impugnante a V. Sa. que seja provida a presente impugnação, anulando-se integralmente o lançamento fiscal realizado, por ser de inteira justiça, protestando, desde logo, por todos os meios de prova admitidos.

A Recorrente foi intimada por edital em 07/05/2016, e apresentou Recurso Voluntário em data de 02/06/2016, pedindo pela reforma da decisão recorrida, o que fez com os mesmos argumentos da peça de impugnação.

Os Autuados Viviany Queiroz Costa e Edilson de Jesus Caetano foram regularmente intimados às fls. 1022 e 1023, mas não apresentaram recurso.

Através do r. Despacho de e-fls. 1245 o processo foi encaminhado para sorteio e julgamento.

Inicialmente, em sessão de **28 de junho de 2023** foi proferida a **Resolução nº 3402-003.628 (fls. 1248-1258)** nos seguintes termos:

Para tanto, nos termos permitidos pelos artigos 18 e 29 do Decreto nº 70.235/72 cumulados com artigos 35 a 37 e 63 do Decreto nº 7.574/2011, antes de proceder ao julgamento e, para segurança deste Colegiado quanto aos fatos ocorridos neste litígio, proponho a conversão do julgamento em diligência, para que a Unidade de Origem proceda às seguintes providências:

- a) Analisar os documentos acostados pela defesa, bem como intime a Recorrente para apresentar nos autos os documentos necessários para comprovação da capacidade financeira, origem, disponibilidade e transferência dos recursos relacionados com a importação objeto da autuação;

b) Analisar a documentação mencionada no Item “a” e elaborar Relatório Fiscal esclarecendo de forma conclusiva sobre as apurações efetuadas;

c) Esclareça sobre eventual lançamento de ofício referente à pena de perdimento ou multa substitutiva de 100% do valor aduaneiro, lavrado contra a empresa Dit Distribuidora e Integradora de Tecnologia Ltda (CNPJ nº 10.829.535/0001-23), bem como para anexar a estes autos a cópia integral do respectivo Processo Administrativo Fiscal;

d) Intimar a Contribuinte para, querendo, apresentar manifestação sobre o resultado no prazo de 30 (trinta) dias.

Concluída a diligência, com ou sem resposta da parte, retornem os autos a este Colegiado para julgamento.

Realizada a diligência, o processo retornou para julgamento.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Cynthia Elena de Campos**, Relatora

1. Pressupostos legais de admissibilidade

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, resultando em seu conhecimento.

2. Do necessário sobrestamento do processo. Tema 1.293/STJ. Incidência do art. 100 do RICARF/2023.

Versa o presente processo sobre auto de infração lavrado para a cobrança da multa de 10% (dez por cento) por cessão de nome em operações de importação realizadas pela empresa MULT LINE COMÉRCIO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.

No Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 13-137), assim foi demonstrada a conclusão a que chegou o ilustre Auditor Fiscal:

Ao cabo da fiscalização aqui levada a efeito, foram identificadas nas Dis registradas pela MULTISOURCING quais mercadorias e em qual quantidade tinham como destinatário (real adquirente) cada uma das empresas ocultadas. A **Tabela 1** abaixo traz a listagem dos itens de DI com seu respectivo real adquirente e quantidade de mercadorias a ele destinada, bem como o valor aduaneiro (*CIF: Cost, Insurance and Freight*) daquelas mercadorias.

(...)

Ao valor aduaneiro das mercadorias cujos reais destinatários foram ocultos, foi aplicada a alíquota de 10%, considerando-se cada “operação” (termo empregado pelo art. 33 da Lei nº 11.488/2007) o registro de uma DI distinta. Nos casos em que o percentual aplicado sobre o valor aduaneiro ficou abaixo de R\$5.000,00, a multa daquela operação é de R\$5.000,00. A **Tabela 2** a seguir traz o valor da multa por operação e o total da multa (valor deste auto de infração).

(...)

A infração prevista no art. 23, § 3º do Decreto-Lei nº 1.455/76, em conjunto com o inciso V do mesmo artigo e com o art. 105, inc. VI do Decreto-Lei nº 37/66, relativa à multa equivalente ao valor aduaneiro aplicada contra os adquirentes ocultos já foi objeto de autos de infração e estão controlados pelos processos administrativos fiscais nº 11829-720.017/2015-54, 11829-720.019/2015-43, 11829-720.031/2015-58, 11829-720.033/2015-47 e 11829-720.035/2015-36.

(...)

Em vez de selecionar “importação por conta e ordem”, a MULTISOURCING selecionou “importação própria”, em todas as declarações de importação citadas no Capítulo 3 – DO VALOR DO AUTO DE INFRAÇÃO, **ocultando o nome do verdadeiro adquirente** das mercadorias estrangeiras.

No caso analisado nesta fiscalização, as mercadorias importadas pela MULTISOURCING entre 2010 e 2013 na mesma DI, frequentemente, tinham como destinatários mais de uma empresa. Ou seja, **para cada adquirente por conta e ordem ou encomendante**, a MULTISOURCING **deveria ter registrado DI distinta**, para assim **corretamente identificar o real adquirente das mercadorias daquela DI**.

Da forma como foi feito, a MULTISOURCING constou como importadora própria em todas as DIs que registrou no período. Abaixo, exemplos das DIs mencionadas no Capítulo 3 deste Termo, em que a empresa real adquirente foi ocultada.

A penalidade aplicada é prevista no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007 com a seguinte redação:

Art. 33. A pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários fica sujeita a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).

Com relação à natureza da infração relativa à multa por cessão de nome, inicialmente cumpre observar que a ocultação ocorre com a indicação de uma terceira pessoa para figurar como importador ao registrar as Declarações de Importação no lugar dos reais responsáveis pela operação.

A interposta pessoa é aquela que pratica atos em nome próprio, mas por ordem e em benefício de terceiros. Nas operações de comércio exterior, a interposição é considerada fraudulenta quando busca ocultar a verdadeira natureza da relação jurídica, com o objetivo de fraudar o controle aduaneiro.

Através da Lei nº 10.637, de 30.12.2002, a interposição fraudulenta foi inserida entre as infrações que resultam em dano ao Erário, previstas no **artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76**, conforme redação abaixo:

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)

§ 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados. (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)

§ 4º O disposto no § 3º não impede a apreensão da mercadoria nos casos previstos no inciso I ou quando for proibida sua importação, consumo ou circulação no território nacional. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

Cumprido salientar que a interposição fraudulenta de terceiros, na modalidade comprovada, caracteriza-se pela infração prevista no inciso V e §1º do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, sendo configurada mediante a comprovação de fraude ou simulação, com a devida identificação do sujeito passivo oculto, ou seja, do real comprador ou responsável pelas operações de importação.

Por sua vez, a interposição fraudulenta de terceiros, na modalidade presumida, é verificada com base em um conjunto de indícios que, por meio de presunção relativa e verossímil, conduzem à conclusão da prática da infração. Essa presunção ocorre, especialmente, diante da ausência de comprovação da origem, disponibilidade e efetiva entrega dos recursos financeiros utilizados nas operações de comércio exterior. Nessa hipótese, a autuação tem como fundamento legal o inciso V e §2º do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

A **diferenciação entre a interposição fraudulenta na modalidade presumida e comprovada** sempre foi reconhecida por este CARF, a exemplo do v. **Acórdão nº 3403-002.894**, de relatoria do Ilustre Conselheiro Rosaldo Trevisan, cujo r. voto destacou que *“(...) a penalidade de perdimento afeta materialmente o acobertado (e o acobertante, conjunta ou isoladamente, conforme o art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966), embora a multa por acobertamento (Lei nº 11.488/2007) afete somente o acobertante, e justamente pelo fato de “acobertar”, quando identificado o acobertado.”*

Sobre a análise da infração “ocultação do sujeito passivo”, cumpre trazer a este voto os ensinamentos do ilustre Doutrinador e ex-Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes¹:

6.1.2. Ocultação do Sujeito Passivo Como Infração Aduaneira

Dando sequência às medidas de controle aduaneiro adotadas no início do século XXI, com a finalidade de combater a prática de ocultação do sujeito passivo nas operações de importação, foi editada, em 30 de dezembro de 2002, a Lei 10.637/2002. O artigo 59 da referida lei alterou a redação do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, incluindo, entre as infrações consideradas como “dano ao erário”, a 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:

(...)

Em exame ao texto do inciso V do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, após a alteração processada pela Lei 10.637/2002, percebe-se que se refere, entre outras, à conduta configurada como infração aduaneira de ocultar o real sujeito passivo da operação de importação, ou seja, aquele que promove a entrada de mercadoria estrangeira no território nacional, utilizando-se de artifícios fraudulentos ou de simulação, inclusive por interposição fraudulenta.

Alguns julgadores administrativos e doutrinadores alegam que o aperfeiçoamento de tal infração, capitulada no art. 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455/76, exigiria o dolo específico com a demonstração do objetivo de simulação ou da fraude na ocultação processada. Porém, em nosso entendimento, tal raciocínio não se mostra o mais correto, como será demonstrado a seguir:

Ante a impossibilidade de prever, elencar e combater todas as consequências da ocultação das partes envolvidas na operação, o legislador optou por combater os meios de execução. **O dano ao erário, decorrente da ocultação das partes envolvidas na operação comercial, é hipótese de infração de mera conduta, que se materializa quando o sujeito passivo oculta a intervenção de terceiro, adquirente ou encomendante da mercadoria. Trata-se de medida de proteção**

¹ FERNANDES, Rodrigo Mineiro. *Introdução ao Direito Aduaneiro*. São Paulo: Editora Intelecto, 2018, págs. 159-161.

ao controle aduaneiro e, dessa forma, foi instituída em sua matriz legal, dentro do sistema administrativo aduaneiro.

De toda forma, ainda que não fosse caracterizada como infração de mera conduta, de natureza objetiva, a ocultação do sujeito passivo na importação, na quase totalidade dos casos, corresponde a uma operação na qual fica evidenciado o dolo por parte do importador, manifestado pela operação simulada.

O tipo infracional consiste na conduta de “ocultar o sujeito passivo, real vendedor, comprador ou responsável pela operação”, mediante simulação ou fraude, inclusive por interposição de pessoas. Solon Sehn, em seu estudo sobre o tema, destaca a imprescindibilidade em se vincular o tipo infracional aduaneiro ao bem jurídico tutelado:

Na interpretação da infração definida no artigo 23, V, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, na redação da Lei nº 10.637/2002, a objetividade jurídica do tipo infracional consiste na tutela da regularidade do controle aduaneiro do comércio exterior, por meio da correta identificação das partes efetivamente envolvidas na operação de importação ou de exportação. Não há como compreender o sentido da infração desvinculado desse bem jurídico tutelado. Sem isso, o tipo infracional perde o referencial teleológico, dificultando sobremaneira a diferenciação entre a interposição fraudulenta e os simples casos de preterição de formalidades ou de irregularidades na aplicação nos regimes de importação.

A análise do alcance do tipo infracional está diretamente ligada ao bem jurídico tutelado pelo Direito Aduaneiro: o controle. Destaca-se, mais uma vez, que a infração aduaneira tem natureza administrativa, não penal. Também não se trata de infração de natureza tributária, cujo bem tutelado seria a arrecadação. Aqui, importa-nos verificar se o ato violou as medidas de controle e segurança dos atos aduaneiros praticados, dentro do poder/dever da Aduana, com base na determinação constitucional do devido controle aduaneiro.

A ocultação do sujeito passivo impacta de forma direta no controle aduaneiro, visto que as medidas impostas para se identificar o real interveniente nas operações de comércio exterior são violadas. A Aduana, com o sujeito oculto, não consegue identificar o interveniente, não consegue implementar as medidas de controle fiscal adequadas em relação àquela transação, dificultando o controle. A parametrização da Declaração de Importação para canais de conferência aduaneira (canais vermelho, verde, amarelo e cinza), que leva em conta o interveniente, é prejudicada com a ocultação, distorcendo o sistema de controle aduaneiro. Ademais, ocorre a violação ao controle aduaneiro na ausência de habilitação (RADAR) no Siscomex do sujeito oculto.

Por fim, também ocorre a violação de normas tributárias, na obrigação tributária, em seu elemento pessoal, qual seja: a sujeição passiva. Nesse caso, o elemento pessoal da regra matriz de incidência do Imposto de Importação terá sido

alterado, excluindo indevidamente da obrigação tributária o responsável pela entrada da mercadoria em território aduaneiro.

Concordo com o posicionamento acima exposto, uma vez que é incontestável que o bem jurídico tutelado pelo Direito Aduaneiro é o próprio controle aduaneiro. Conforme destacado, o tipo infracional se caracteriza pela conduta de ocultar o real responsável pela operação, por meio de simulação ou fraude, inclusive mediante a interposição de terceiros.

A finalidade da norma aduaneira, ao tipificar a infração relativa à interposição fraudulenta, é garantir a regularidade do controle aduaneiro, assegurando a correta identificação das partes efetivamente envolvidas na operação de importação ou exportação.

Destaco o **Acórdão nº 3403-002.894**, no qual o ilustre Conselheiro Rosaldo Trevisan esclareceu sobre a tipicidade da multa por cessão de nome. Vejamos:

A argumentação de que não houve fraude ou simulação, por não haver vantagem ilícita, ou, ainda, de que não houve dano ao Erário porque os tributos devidos na importação foram pagos é também improcedente, porque revela visão limitada da legislação que rege a interposição nas operações de comércio exterior, encarando-a como tributária.

A legislação aqui analisada não tem, por óbvio, escopo limitado à seara tributária.

É preciso voltar à tipicidade, revelando que o art. 33 (base legal da multa aplicada) sequer trata de supressão de tributos, e usa ao final a expressão “intervenientes ou beneficiários”. **Basta que se oculte um interveniente, que a multa é aplicável. Não se discute aqui falta de recolhimento, porque o bem jurídico tutelado não é tributário, mas aduaneiro.**

Busca a norma impedir que empresas “de fachada”, “laranjas”, “fantasmas” ocultem infratores (que podem estar violando normas de controle aduaneiro, sanitárias, ambientais, e até tributárias), evitando que sejam identificados pelos órgãos competentes. (sem destaque no texto original)

No mesmo sentido está o **Acórdão nº 3403-002.187**, assim ementado:

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Data do fato gerador: 01/02/2011, 02/02/2011, 04/02/2011

Ementa:

MULTA. IMPORTAÇÃO. ACOBERTAMENTO DE INTERVENIENTE OU BENEFICIÁRIO. EFEITOS TRIBUTÁRIOS. HABILITAÇÃO DO ACOBERTADO. IRRELEVÂNCIA.

Na aplicação da penalidade prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, por acobertamento de reais intervenientes ou beneficiários em operações de importação, é irrelevante se há efeito tributário no acobertamento, seja pela existência de responsabilidade objetiva, ou pelo fato de a matéria aduaneira extrapolar o espectro tributário. É ainda irrelevante o fato de ser o acobertado

uma empresa habilitada a operar no comércio exterior, porque a conduta imputada não é “acobertar interveniente ou beneficiário sem habilitação”, mas tão-somente “acobertar interveniente ou beneficiário”, e ainda porque o acobertamento não se presta exclusivamente a subtrair ao conhecimento da autoridade aduaneira que o real interveniente ou beneficiário não é habilitado, mas também a diversos outros propósitos, entre os quais a burla ao gerenciamento de risco (subtrair ao conhecimento da autoridade aduaneira que o real interveniente ou beneficiário oferece risco que apontaria para outro parâmetro de seletividade na importação).

MULTA. IMPORTAÇÃO. ACOBERTAMENTO DE INTERVENIENTE OU BENEFICIÁRIO. PERDIMENTO. CUMULATIVIDADE.

A penalidade prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, por acobertamento de reais intervenientes ou beneficiários em operações de importação, não prejudica a aplicação da pena de perdimento às mercadorias relativas à operação. **(PAF nº 19482.720020/2011-14. Relator: Conselheiro Rosaldo Trevisan)**

Cabe ressaltar igualmente que o enquadramento jurídico da multa prevista no artigo 33 da Lei no 11.488/2007 foi analisado através do **PARECER/PGFN/CAT/Nº 153/2018**, emitido em consulta interna formulada pela Procuradoria Seccional da Fazenda Nacional em Itajaí-SC, considerando o questionamento sobre a possibilidade de aplicação dos descontos concedidos no âmbito do Programa Especial de Regularização Tributária - PERT, instituído pela Lei nº 13.496/2017. O Parecer em referência foi emitido com a seguinte ementa:

PARECER PÚBLICO. AUSÊNCIA DE HIPÓTESES QUE JUSTIFIQUEM SIGILO. LEI Nº 12.527/2011. NATUREZA JURÍDICA DA MULTA PREVISTA NO ART. 33 DA LEI Nº 11.488/2007.

AUSÊNCIA DE NATUREZA TRIBUTÁRIA. PARCELAMENTOS. MULTAS.

Multa Administrativa. Dever Jurídico que impõe abstenção de ato ofensivo à regularidade dos atos do comércio exterior. Natureza jurídica administrativa da penalidade. Inaplicabilidade dos descontos concedidos pelo PERT às multas isoladas. Isonomia. Exegese restritiva de benefícios fiscais.

(Processo SEI nº I0951.I02650/2018-31)

Destaco as seguintes conclusões da Coordenação-Geral de Assuntos Tributários:

10. Nessa trilha, reputa-se necessária a transcrição do citado texto legal com o fim de identificar o suporte fático da norma:

Art. 33. A pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários fica sujeita a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).

11. Como se pode notar, o enunciado do artigo 33 da Lei n. 11.488/2007 estrutura hipótese normativa que não caracteriza qualquer espécie de multa tributária, uma vez que se destina a coibir simulação consistente na cessão do nome para realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários.

12. Embora os atos de comércio exterior figurem como hipótese de incidência de tributos de importação e exportação, a norma em questão não pune a mora no pagamento de tais tributos ou o não cumprimento de obrigações acessórias instituídas no interesse de sua arrecadação.

13. Com efeito, a conduta proscrita não possui vinculação ou reflete diretamente no aspecto quantitativo de fato gerador de tributo ou penalidade tributária, antes objetiva preservar a regularidade substancial dos atos do comércio exterior e a concorrência, mormente considerando que a interposição fraudulenta de terceiros normalmente viabiliza operações vultosas que não seriam possíveis ao real importador, por exemplo, pela extrapolação dos limites para registro da declaração de importação no SISCOMEX⁴.

14. Além disso, destaca-se que a previsão na base de cálculo da multa sob investigação de elementos que também constem da base de cálculo de tributos não possui aptidão para transformar sua natureza jurídica.

(...)

24. Por tais razões, conclui-se que a multa prevista no art. 33 da Lei n. 11.488/2007 não possui natureza tributária, mas administrativa, e por conseguinte, os descontos previstos no Programa Especial de Regularização Tributária – PERT não se lhes aplicam.

25. É o parecer⁷. Submeto à douda consideração superior.

Considerando as razões expostas, entendo restar evidente a natureza aduaneira da multa constituída através do lançamento de ofício no presente litígio.

Por sua vez, assim prevê art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/99:

Art. 1º Prescreve em cinco anos a ação punitiva da Administração Pública Federal, direta e indireta, no exercício do poder de polícia, objetivando apurar infração à legislação em vigor, contados da data da prática do ato ou, no caso de infração permanente ou continuada, do dia em que tiver cessado.

§ 1º **Incide a prescrição no procedimento administrativo paralisado por mais de três anos, pendente de julgamento ou despacho**, cujos autos serão arquivados de ofício ou mediante requerimento da parte interessada, sem prejuízo da apuração da responsabilidade funcional decorrente da paralisação, se for o caso. (sem destaque no texto original)

Cumprido esclarecer que recentemente o Egrégio Superior Tribunal de Justiça afetou o julgamento do **REsp 2147578/SP** (paradigma principal) e **REsp 2147583/SP** ao rito dos recursos repetitivos, delimitando a seguinte tese:

Definir se incide a prescrição intercorrente prevista no art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/1999 quando paralisado o processo administrativo de apuração de infrações aduaneiras, de natureza não tributária, por mais de 3 anos.

Em sessão realizada no dia 12/03/2025, foi julgado o mérito do recurso e, por unanimidade de votos, foi dado provimento ao Recurso Especial, com a fixação das seguintes teses no Tema Repetitivo 1293²:

1. Incide a prescrição intercorrente prevista no art. 1º, §1º, da Lei 9.873/1999 quando paralisado o processo administrativo de apuração de infrações aduaneiras, de natureza não tributária, por mais de 3 anos.
2. A natureza jurídica do crédito correspondente à sanção pela infração à legislação aduaneira é de direito administrativo (não tributário) se a norma infringida visa primordialmente ao controle do trânsito internacional de mercadorias ou à regularidade do serviço aduaneiro, ainda que, reflexamente, possa colaborar para a fiscalização do recolhimento dos tributos incidentes sobre a operação.
3. Não incidirá o art.1º, §1º, da Lei 9.873/99 apenas se a obrigação descumprida, conquanto inserida em ambiente aduaneiro, destinava-se direta e imediatamente à arrecadação ou à fiscalização dos tributos incidentes sobre o negócio jurídico realizado.

No presente processo, o **Despacho de Encaminhamento de fls. 1245**, que encaminhou o processo para análise perante este CARF, foi proferido em **14/06/2016**.

Após, somente em sessão realizada em **28 de junho de 2023** foi proferida a **Resolução nº 3402-003.628**, de fls. 1248-1258.

Dessa forma, considerando a natureza aduaneira da multa aplicada no auto de infração objeto deste litígio e a paralisação do processo por mais de três anos, é possível a aplicação do § 1º do art. 1º da Lei nº 9.873/99, nos termos da tese firmada pelo Superior Tribunal de Justiça no Tema 1293.

Outrossim, o **artigo 100 do RICARF**, aprovado pela **Portaria MF 1.634 de 21 de dezembro de 2023** assim dispõe:

Art. 100. A decisão pela afetação de tema submetido a julgamento segundo a sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos não permite o sobrestamento de julgamento de processo administrativo fiscal no âmbito do CARF, contudo o sobrestamento do julgamento será obrigatório nos casos em que houver acórdão de mérito ainda não transitado em julgado, proferido pelo Supremo Tribunal Federal e que declare a norma inconstitucional ou, **no caso de matéria exclusivamente infraconstitucional, proferido pelo Superior Tribunal de Justiça e que declare ilegalidade da norma.**

Parágrafo único. O sobrestamento do julgamento previsto no *caput* não se aplica na hipótese em que o julgamento do recurso puder ser concluído independentemente de manifestação quanto ao tema afetado.

² Fonte: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=202400058975>

Considerando as razões acima e, por força do artigo 100 do RICARF/2023, deve ser sobrestado o julgamento do recurso até o trânsito em julgado dos Recursos Especiais 2147578/SP e 2147583/SP, afetos ao Tema Repetitivo 1293 (STJ).

Após, deverá o processo retornar a este Colegiado para inclusão em pauta e julgamento.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos