



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



<b>PROCESSO</b>	<b>15165.720024/2022-97</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3401-013.653 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	27 de novembro de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	MULTIPLIER TRADE E COMERCIO EXTERIOR LIMITADA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 15/03/2021 a 22/04/2021

MULTA SUBSTITUTIVA DO PERDIMENTO DE MERCADORIAS. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. PRESUNÇÃO. AFASTAMENTO. COMPROVAÇÃO DA ORIGEM, DISPONIBILIDADE E TRANSFERÊNCIA DOS RECURSOS UTILIZADOS NA IMPORTAÇÃO. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE NÃO COMPROVADA.

Afasta-se a aplicação da pena de perdimento da mercadoria estrangeira ou de sua respectiva multa do valor equivalente quando o importador comprovar a origem, disponibilidade e a transferência dos recursos utilizados na importação, não configurando a presunção prevista no §2º, do inciso V, do art. 23, do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em conhecer do Recurso Voluntário para, por unanimidade, rejeitar as preliminares, e no mérito, por maioria de votos, dar-lhe provimento. Vencido o Conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo (relator). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Mateus Soares de Oliveira.

*Assinado Digitalmente*

**Mateus Soares de Oliveira** – Redator designado

**Leonardo Correia Lima Macedo** – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Ana Paula Giglio, Laércio Cruz Uliana Júnior, Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha (substituto integral), Mateus Soares de Oliveira, George da Silva Santos e Leonardo Correia Lima Macedo (Presidente). Ausente o

Conselheiro Celso Jose Ferreira de Oliveira, substituído pelo Conselheiro Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha.

## RELATÓRIO

Trata-se de **Recurso(s) Voluntário(s)** interposto em face do **Acórdão 109-014.600 - 4ª TURMA DA DRJ09**, que julgou **improcedente** a(s) Impugnação(s) apresentada(s) pelo sujeito passivo, mantendo o crédito tributário de exigência.

O processo envolve a acusação de interposição presumida nas operações de importação realizadas pela empresa. O auto de infração destacou que a empresa não conseguiu comprovar a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos utilizados para as importações, caracterizando indícios de simulação e fraude.

A empresa foi acusada de não possuir capacidade patrimonial compatível com o volume das operações realizadas, tendo registrado prejuízos acumulados até 2019 e um capital social integralizado insuficiente para justificar as operações. Além disso, os documentos apresentados indicaram pagamentos antecipados a fornecedores estrangeiros, sem comprovação de origem lícita dos recursos.

### Do Relatório da DRJ

O relatório da DRJ, fls. 9213 a 9216, resume os fatos da seguinte forma:

Trata o presente de auto de infração que constituiu e exige multa pela conversão da pena de perdimento dos bens desembaraçados pelas DI registradas entre 15/03/2021 a 22/04/2021 por MULTIPLIER TRADE E COMERCIO EXTERIOR LIMITADA., CNPJ n. 22.139.875/0001-01, doravante identificada como MULTIPLIER, DI registradas como importação por conta própria, mas, segundo a autoridade de lançamento, se caracterizou interposição presumida pois a empresa não conseguiu comprovar a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos empregados.

O auto de infração traz os seguintes elementos em seu relatório:

MULTIPLIER não dispunha de origem lícita de recursos para aplicar nas operações de importação informadas a fiscalização aduaneira como sendo operações próprias, quer seja custeada exclusivamente com recursos próprios, de sucata de alumínio e tarugo de alumínio promovidas por ela, as quais entre 15/03/2021 e 22/04/2021 corresponderam a 45 declarações de importação cujo valor CIF totalizou US\$ 3.025.525,76.

A falta de comprovação de origem lícita dos recursos empregados em operações de importação, por disposição legal expressa contida no art. 23, §2º, do Decreto-Lei nº 1.455/76 é capitulada como dano ao erário, independentemente de ter

resultado ou não em redução de tributos pagos aos cofres da União, e é punida com a pena de perdimento das mercadorias (art. 23, §1º, do Decreto-Lei nº 1.455/76).

A seguir listaremos os indícios da ocorrência da fraude dos quais a Fiscalização dispunha e expôs ao atuado.

- A empresa não demonstra e nem comprova ter patrimônio suficiente para explicar as importações realizadas: ela não teve lucro entre 01/2019 e 03/2021, a fonte de sua capacidade residiria no seu capital (R\$ 1,00 milhão); mas ela realizou 45 importações em 37 dias (entre 15/03/2021 e 22/04/ 2021) cujo valor total das mercadorias importadas chega a aproximadamente US\$ 3,02 milhões;
- Essas importações foram pagas antecipadamente aos fornecedores estrangeiros;
- As empresas estrangeiras que venderam os produtos dessas importações são novos fornecedores da Multiplier;
- Os sócios da empresa não demonstram possuir, nem declaram à RFB, patrimônio pessoal que justifique a movimentação financeira da empresa;
- Os produtos (sucata e tarugo de alumínio) dessas importações oram destinados a empresas não localizadas
- Multiplier não conseguiu comprovar a integralização do capital social; e o que pode comprovar se revelou muito inferior ao necessário para explicar os montantes de importação;
- A empresa não demonstrou ter recursos próprios para fazer face aos gastos (frete, seguro, tributos, armazenagem, etc.) decorrentes das importações realizadas entre março e abril de 2021, gastos esses que estima-se somaram aproximadamente 21 milhões de Reais;
- A soma do lucro no período (3,5 milhões), com o capital social (0,5 milhão de reais) não é compatível com desembolsos acima de 20 milhões de Reais no período em tela;
- Apesar de intimada a comprovar a origem dos recursos e apresentar extratos bancários, registros contábeis e outros documentos, a empresa não os apresentou.
- A Multiplier não apresentou documentos e registros que demonstrassem a negociação que realizou junto aos fornecedores para cada um dessas 45 importações fiscalizadas;
- A empresa possui apenas 3 empregados: um analista de importação, um financeiro senior ; e uma auxiliar de limpeza; a empresa não consegue demonstrar que esse quadro de pessoal deu conta de toda negociação e gestão dessas importações; mas ela apresenta e-mails que teriam sido trocados com fornecedores e trazem endereçamento para pessoas que falam em nome da

multiplier mas que não constam do quadro de pessoal; e trazem e-mails com endereçamento sem identificação da pessoa, verdadeiros destinatários ocultos;

- Uso de documento falso: em várias declarações de admissão em entreposto (DA) a empresa afirmou se tratar de internação de mercadoria estrangeira sem cobertura cambial, mas, na verdade, a fiscalização constatou que ela já vinham do exterior com cobertura cambial, geralmente à vista.

- A empresa não conseguiu, no entendimento da autoridade fiscal, comprovar a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos empregados nessas importações. Concluiu ela que se trata de interposição presumida, acumulada com ocultação do reais interessados e com falsidade nos documentos e declarações prestadas nas admissões em entreposto aduaneiro.

Multiplier ingressou com recurso por meio do qual alega:

- Nulidade por ofensa à ampla defesa e ao contraditório, pois o lançamento carece e motivação; o auto foi lavrado sem que a documentação apresentada pela empresa tivesse sido analisada, sem que houvesse fundamentação sobre os motivos pelos quais a documentação não foi apreciada; o auto é baseado em suposições e ilações e afirmações sem base em provas.

- Nulidade por não ter a autoridade de lançamento apresentado o cálculo que fixou o crédito tributário e nem a metodologia de valoração dos produtos;

- Que apresentou todas as provas da efetiva comprovação da origem dos recursos.

- Há prejuízo ao direito da autuada por que o lançamento é baseado em relatório omissivo e parcial e insuficiente para sustentar a presunção de interposição por falta de comprovação de recursos;

- Há ofensa ao duplo grau de jurisdição. Sublinha que faltou ao procedimento de aplicação da pena de perdimento. E ainda há desrespeito à Convenção de Kioto, entronizada no ordenamento brasileiro através do Decreto 10.276 de 2020, que define que deve haver condições de recurso a autoridade julgadora independente da administração aduaneira.

- Impossibilidade de aplicação da multa ante a ausência de danos ao Erário;

- Não houve a conduta infracional; o que apresentou de documentos demonstra que os recursos tinham origem e foram legítimos.

- A empresa entregou à fiscalização documentos sobre os serviços que contratou para armazenagem e logística, e entregou e-mails que comprovam que havia negociação com fornecedores, e argumenta;

- Que a sequência do ciclo de importações e venda permitiu à empresa ter um fluxo de caixa para continuar os desembolsos dessas despesas das importações seguintes; esse giro financeiro acoplado à comercialização alavancou a empresa,

#### **Do Voto da DRJ**

A DRJ considerou improcedente o recurso apresentado pela empresa MULTIPLIER TRADE E COMÉRCIO EXTERIOR LIMITADA.

No voto da DRJ foram abordadas diversas alegações da defesa, como nulidade do auto de infração por falta de provas, ausência de cálculo detalhado do crédito tributário e ofensa ao duplo grau de jurisdição. Contudo, o relator considerou que a autoridade fiscal analisou corretamente os documentos apresentados pela empresa, fundamentando o lançamento e a penalidade aplicada. Foi destacada a não apresentação de extratos bancários e registros contábeis pela empresa, o que corroborou a presunção de interposição fraudulenta.

Dessa forma, o relator propôs a rejeição das alegações preliminares e de mérito, mantendo a penalidade imposta. O voto concluiu pela manutenção do crédito tributário, considerando a infração fiscal cometida e a adequação das ações da fiscalização aduaneira.

É o relatório.

#### **Do(s) Recurso(s) Voluntário(s)**

Inconformado com o acórdão da DRJ, o sujeito passivo e solidário(s) apresentou Recurso(s) Voluntário(s) a este colegiado.

### **VOTO VENCIDO**

Conselheiro Leonardo Correia Lima Macedo, relator.

A estrutura do voto segue a ordem dos argumentos apresentados no(s) Recurso(s) Voluntário(s).

#### **Do Recurso Voluntário**

**Recurso Voluntário de MULTIPLIER TRADE E COMERCIO EXTERIOR LIMITADA, fls. 9252 a 9292**

#### **Admissibilidade do recurso**

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

#### **Do Processo**

O processo envolve a caracterização da prática de interposição fraudulenta de terceiros nas importações, onde a empresa MULTIPLIER TRADE E COMERCIO EXTERIOR LIMITADA foi supostamente utilizada para ocultar os verdadeiros adquirentes das mercadorias, resultando na aplicação de multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias.

#### **Das Preliminares de Nulidade**

Em preliminares, a Recorrente alega os seguintes pontos, analisados a seguir:

**(a) Da garantia à ampla defesa e contraditório à luz do princípio da verdade material.**

A Recorrente alega que documentos contábeis foram revisados e apresentados posteriormente em sede de razões aditivas devido à identificação de erros e impontualidades.

43. A Recorrente informou, no curso do procedimento, que identificados erros e impontualidades, os documentos contábeis foram submetidos à revisão, motivo pelo qual não foram entregues em sua completude à Fiscalização e tão logo foram concluídos os ajustes e disponibilizados pela Contabilidade, foram apresentados posteriormente em sede de razões aditivas.

Nesse ponto entendo que não assiste razão a Recorrente.

O princípio da verdade material, que norteia o processo administrativo fiscal, visa assegurar que a decisão seja baseada na realidade dos fatos e na totalidade das provas disponíveis, mesmo que não tenham sido inicialmente apresentadas pelas partes. No entanto, o direito à ampla defesa e ao contraditório não pode ser confundido com a possibilidade de introduzir provas e documentos em qualquer momento, sem respeitar as fases processuais estabelecidas.

A apresentação tardia de documentos, ainda que justificada por “revisão contábil”, não pode ser admitida de forma irrestrita, sob pena de prejudicar o princípio da segurança jurídica e o devido processo legal. A garantia à ampla defesa e ao contraditório é respeitada dentro do limite temporal e processual adequado, garantindo a igualdade de condições entre as partes.

A Autoridade Julgadora de Primeira Instância não está vinculada a considerar documentos e provas apresentados fora do prazo processual, especialmente quando tais documentos não estavam disponíveis no momento da impugnação.

Sobre o assunto cabe citar a Súmula CARF nº 162 para reforçar que a ampla defesa e o contraditório foram devidamente respeitados dentro do procedimento administrativo fiscal, uma vez que a Recorrente teve oportunidade de apresentar impugnação.

Súmula CARF nº 162

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Acórdãos Precedentes: 2401-004.609, 2201-003.644, 1302-002.397, 1301-002.664, 1301-002.911, 2401-005.917 e 1401004.061.

No tocante ao indeferimento de diligências ou perícias requeridas pela Recorrente que foram consideradas desnecessárias pela Autoridade Julgadora cabe citar a Súmula CARF nº 163.

Súmula CARF nº 163

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Acórdãos Precedentes: 9303-01.098, 2401-007.256, 2202004.120, 2401-007.444, 1401-002.007, 2401006.103, 1301003.768, 2401-007.154 e 2202005.304.

A gestão do procedimento administrativo deve observar a regularidade e a ordenação das fases processuais para evitar situações de tumulto processual e insegurança jurídica.

As defesas administrativas estão condicionadas à satisfação do requisito extrínseco de admissibilidade da tempestividade, estando ausente documentos contábeis na impugnação, por interposição extemporânea, ocorre a preclusão.

Nega-se provimento.

#### **(b) Falhas na motivação do ato administrativo**

A Recorrente alega que a autoridade fiscal não teria considerado adequadamente a documentação fornecida, resultando em uma motivação insuficiente para o Auto de Infração.

Nesse ponto entendo que não assiste razão a Recorrente.

De acordo com os autos do processo a autoridade fiscal enquadrou corretamente as condutas no art. 23, V, parágrafo 2º do Decreto-Lei nº 1.455/76, tipificando como "interposição presumida" a não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas operações de comércio exterior.

A motivação explícita está presente nos relatórios e autos de infração, os quais detalham as irregularidades constatadas e justificam a aplicação da penalidade com base nos fatos apurados. A DRJ corroborou essa fundamentação, reforçando que não há qualquer vício que comprometa a validade do ato administrativo.

Assim, não há elementos que indiquem a nulidade do Auto de Infração por falta de motivação ou inadequação na tipificação legal.

Nega-se provimento.

#### **Mérito**

No mérito, cabe analisar os seguintes pontos:

**(a) Ausência de subsunção do fato à norma prevista no art. 23, V, parágrafo 2º do Decreto-Lei nº 1455/76.**

A Recorrente alega que não houve a devida subsunção do fato à norma prevista no art. 23, V, §2º do Decreto-Lei nº 1.455/76, o que comprometeria a legalidade e a validade do ato administrativo que culminou na aplicação da penalidade.

Nesse ponto entendo que não assiste razão a Recorrente.

A fiscalização realizou todas as diligências necessárias para a apuração dos fatos, conforme detalhado no voto da DRJ. Foram analisados contratos de câmbio, extratos bancários e demais documentos financeiros que comprovaram a insuficiência de recursos próprios da Recorrente para sustentar as operações de importação.

A DRJ, em seu voto, detalhou como os elementos apurados durante a fiscalização se adequam à norma prevista no Decreto-Lei nº 1.455/76. Foram apresentados documentos que indicam a insuficiência de comprovação da origem dos recursos utilizados nas importações pela Recorrente, bem como inconsistências nas operações financeiras declaradas. Esses elementos caracterizam a presunção de interposição fraudulenta, conforme previsto na legislação aplicável.

A DRJ destacou que a conduta da Recorrente se enquadra perfeitamente na hipótese legal de interposição fraudulenta presumida, e que a fiscalização atuou dentro dos limites de sua competência, assegurando a segurança jurídica necessária ao procedimento.

Sobre o ponto cabe mencionar a Súmula CARF nº 95.

Súmula CARF nº 95

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 09/12/2013

A presunção de omissão de receitas caracterizada pelo fornecimento de recursos de caixa à sociedade por administradores, sócios de sociedades de pessoas, ou pelo administrador da companhia, somente é elidida com a demonstração cumulativa da origem e da efetividade da entrega dos recursos. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Acórdãos Precedentes: Acórdão nº 105-17.082, de 25/06/2008; Acórdão nº 103-23.541, de 14/08/2008; Acórdão nº 1103-00.179, de 08/04/2009; Acórdão nº 1803-00.728, de 15/12/2010; Acórdão nº 1401-00.407, de 25/01/2011; Acórdão nº 1801-00.560, de 24/05/2011

Nega-se provimento.

**(b) Demais aspectos suscitados pela Fiscalização.**

A Recorrente se insurge quanto a temas diversos da autuação.

Nesses pontos entendo que não assiste razão a Recorrente.

A alegação da Recorrente de que a Autoridade Fiscal considerou aspectos subjetivos como aumento do valor das operações, atuação em novo segmento e relação com novos fornecedores, ignora o fato de que tais elementos são indicativos de possíveis irregularidades que

necessitam de averiguação. A livre iniciativa é permitida, porém, não isenta o contribuinte de prestar esclarecimentos quando há indícios de irregularidades fiscais.

Quanto a alegação de suposto abuso de poder, entendo que fiscalização seguiu procedimentos legais previstos.

O argumento de que a fiscalização impede a evolução do comércio exterior é infundado. O procedimento da fiscalização visa assegurar a legalidade das operações comerciais e proteger o mercado de práticas fraudulentas.

No tocante a averiguação quanto aos clientes da Recorrente, consta dos autos que a fiscalização realizou investigações, não se baseando exclusivamente em fontes como “google maps”.

A ausência de filiais ou a recente constituição de clientes são indicativos irregularidades, em especial dado o volume e valores negociados. Assim, a averiguação quanto aos clientes busca tão somente garantir a legitimidade das operações. As diligências junto a exportadores e aduanas estrangeiras são procedimentos padrões e foram devidamente aplicados.

A falta de comprovação formal nas negociações comerciais entre a Recorrente e os exportadores, também contribuiu para as conclusões da fiscalização em relação a veracidade das informações prestadas nas operações. Nessa mesma linha, a falta de documentação quanto as negociações realizadas por sócios ou funcionários.

Nega-se provimento.

### **Conclusão**

Diante do exposto, voto por rejeitar as preliminares de nulidade e no mérito **negar provimento ao Recurso Voluntário**.

*Assinado Digitalmente*

**Leonardo Correia Lima Macedo**

Conselheiro

### **VOTO VENCEDOR**

Conselheiro Mateus Soares de Oliveira, redator designado

Em que pese o brilhantismo das decisões proferidas pelo nobre Conselheiro Relator, com a devida vênia, entendo de forma divergente em relação a presença dos elementos necessários para configuração da infração capitulada no Auto de Infração, qual seja, interposição fraudulenta na modalidade presumida prevista no artigo 23, § 2º do Decreto 1455/1976.

## 1 DAS MODALIDADES DE IMPORTAÇÃO.

Uma vez portador da licença para operar no comércio exterior o contribuinte pode promover importações em três modalidades básicas. A primeira é a direta, regulamentada pela IN da SRFB nº 680/2006. A segunda é a por conta e ordem de terceiros e a terceira é a modalidade por encomenda, encontrando-se as duas últimas regulamentadas atualmente pela IN da SRFB nº 2101/2022.

Operação direta não contempla maiores dúvidas, restando caracterizada pela compra de um produto de um fornecedor estrangeiro por ocasião da transposição e ingresso desta mercadoria em território nacional. As operações da RFG investigadas pela SRFB são justamente essas diretas que, no entender do FISCO, seriam por encomendas e teriam ocultado a ADB.

Em relação a operação por conta e ordem, o artigo 2º da referida IN estabelece que:

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 de procedência estrangeira adquirida no exterior por outra pessoa, física ou jurídica.

No tocante a operação de importação por encomenda, segue o artigo 3º:

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 de procedência estrangeira por ela adquirida no exterior para revenda a encomendante predeterminado.

São várias as diferenças entre estas modalidades. Inclusive, a respeito deste tema, sugere-se a leitura do excelente Voto Vencedor proferido pela Conselheira Cynthia Elena Campos no Acórdão nº 3402-009.984.

Dentre as peculiaridades de cada modalidade e, relacionando-se com o presente caso, chama-se atenção ao fato de que na modalidade por conta e ordem os recursos utilizados são do próprio destinatário do produto, ao passo que na modalidade encomenda são do importador.

A questão posta é considerar se a forma de pedidos ao fornecedor das batatas de cada um dos 1000 restaurantes configuraria a importação por encomenda, como consta na acusação. Fato é que esta modalidade de operação comercial não constou nas Declarações de Importações e, por conseguinte, resultou no lançamento e formalização do Auto de Infração. Vale lembrar que, assim entendendo, todos pedidos formulados por cada uma da franquias estariam sujeitos a pena de perdimento. Árdua esta tarefa interpretativa.

Os parágrafos primeiro e terceiro do artigo 3º estabelecem os pressupostos para o enquadramento na modalidade por encomenda. Eis as respectivas redações:

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

§ 3º Consideram-se recursos próprios do importador por encomenda os valores recebidos do encomendante predeterminado a título de pagamento, total ou parcial, da obrigação relativa à revenda da mercadoria nacionalizada, ainda que ocorrido antes da realização da operação de importação ou da efetivação da transação comercial de compra e venda da mercadoria de procedência estrangeira pelo importador por encomenda.

Da leitura dos dispositivos, observa-se que:

- a) Deve haver contratação prévia entre o encomendante e o importador de modo ficar estabelecida a destinação final do produto;
- b) O objeto da transação é a contratação do serviço da importação, do despacho aduaneiro e da revenda do produto;
- c) O importador é quem efetivamente faz a compra. Com recursos próprios. Todavia há possibilidade do encomendante fazer o adiantamento de valores, antes mesmo da própria compra do produto, se que se caracterize operação por conta e ordem de terceiros.

A fim de auxiliar na fundamentação e esclarecimento dos fatos, vale trazer aos autos a transcrição de interessantes julgados proferidos no âmbito dos Egrégios Superior Tribunal de Justiça e TRF4 a respeito das modalidades de importações por conta e ordem e encomenda:

DIREITO PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ADUANEIRO. IMPORTAÇÕES PARA POSTERIOR REVENDA. GRUPO ECONÔMICO. DISTRIBUIDORA DE IDÊNTICO QUADRO SOCIETÁRIO. SUSPEITA FISCAL DE INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. DESCARACTERIZAÇÃO DE IMPORTAÇÃO POR CONTA PRÓPRIA. AGRAVO DE INSTRUMENTO DESPROVIDO. 1. A existência de atividade de importação e distribuição interna realizada por pessoas jurídicas diversas e com finalidades específicas, por si, não é suficiente à conclusão de que não haveria ingerência da distribuidora nas atividades da importadora. No caso dos autos, o quadro societário de ambas as empresas é idêntico, de modo que não há qualquer ilação nas razões recursais a afastar a conclusão, linear, de que os sócios coordenam o objeto de ambas as empresas de maneira conjunta. Nestes termos, incabível a conclusão de que a agravante realiza importações por conta própria, conforme o alegado no recurso. **2. Por "ocultação do sujeito passivo" a legislação aduaneira (Decreto-Lei 1.455/1976 e Regulamento Aduaneiro) não cuida, exclusivamente, do acobertamento da existência de um agente empresarial, mas, também e mais destacadamente, da dissimulação do interesse econômico e responsabilidade pela importação, daí dizer-se sobre simulação e interposição**

**fraudulenta. 3.** À míngua de qualquer documentação específica, seja sobre autuações sofridas ou robustez financeira da agravante, não restou comprovada a alegada redução do faturamento, comprometimento de atividades e pagamentos salariais, bem como qualquer dano grave, iminente e concreto a demandar tutela provisória no feito de origem, para fim de garantia de utilidade de eventual provimento do pedido inicial. 4. Agravo de instrumento desprovido. (TRF-3 - AI: 00191741420164030000 SP, Relator: DESEMBARGADOR FEDERAL CARLOS MUTA, Data de Julgamento: 26/01/2017, TERCEIRA TURMA, Data de Publicação: e-DJF3 Judicial 1 DATA:03/02/2017)

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. PROVA PRÉ-CONSTITUÍDA. IMPORTAÇÃO VIA TRADING. CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS. TRANSFERÊNCIA. 1. Na importação por conta e ordem de terceiro, a destinatária jurídica é quem dá causa efetiva à operação de importação, ou seja, a parte contratante de prestação de serviço consistente na realização de despacho aduaneiro de mercadoria, em nome próprio, por parte da importadora contratada (ARE 665134, Relator (a): EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 27/04/2020, publicado em 19-05-2020). 2. Na importação por conta própria, sob encomenda, a destinatária jurídica é a sociedade empresária importadora (trading company), pois é quem incorre no fato gerador do ICMS com o fito de posterior revenda, ainda que mediante acerto prévio, após o processo de internalização (ARE 665134, Relator (a): EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 27/04/2020, publicado em 19-05-2020). 3. Caso em que sendo a trading a destinatária final da importação e, conseqüentemente, o sujeito passivo da obrigação tributária, o crédito presumido de ICMS em discussão é concedido por lei à trading, e não à impetrante, não havendo falar em direito ao crédito presumido de ICMS por repasse da trading à parte impetrante. (TRF-4 - APELAÇÃO CIVEL: 5015223-27.2022.4.04.7003 PR, Relator: EDUARDO VANDRÉ OLIVEIRA LEMA GARCIA, Data de Julgamento: 05/03/2024, SEGUNDA TURMA).

## **2 DAS MODALIDADES DE INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS COMPROVADA E PRESUMIDA E AS SANÇÕES:**

A interposição fraudulenta de terceiros consiste na ocultação do real destinatário da mercadoria importada, cuja operação utiliza-se de uma empresa 'interposta' que figura entre o exportador e a chamada 'empresa oculta'.

Discorrendo em excelente voto a respeito, o Conselheiro TREVISAN assim se pronunciou acerca dos motivos que levaram o legislador estabelecer dois tipos legais de interposição fraudulenta (Acórdão 3403002.865):

A questão referente ao IPI é uma, mas não a motivação de todo o arcabouço legislativo disciplinando as importações por conta e ordem e encomenda, prática que pode ser prestar a propiciar subfaturamento, sonegação na tributação

interna, burla a controles administrativos e à habilitação, e fuga a parâmetros de seletividade aduaneiros (canais de conferência mais rigorosos). Assim, a construção jurídica desenvolvida apenas com o perdimento, *v.g.*, uma empresa que recolhe todos os tributos devidos (inclusive o IPI), mas ainda assim oculta terceiro de forma fraudulenta em operação de comércio exterior. A visão exclusivamente tributária do comércio exterior é míope, e ignora os contornos aduaneiros das operações. Veja-se que o fisco aponta, na autuação, possíveis benefícios obtidos com a fraude, sendo a “quebra da cadeia do IPI” um deles.

A capitulação da interposição fraudulenta pode ocorrer na forma comprovada, ocasião em que a fiscalização demonstra de forma inequívoca que a operação da importação foi realizada para repassar a mercadoria para o real proprietário que tenha se utilizado da empresa interposta por motivos diversos, dentre os quais acima mencionados pelo Ilustre Conselheiro em julgado de interposição. Seu fundamento legal é o artigo 23, V do Decreto nº 1455/1976.

Mas em determinadas circunstâncias a fiscalização não detém de todos os elementos de prova necessários para enquadrar a operação na modalidade comprovada. Diante disto e, considerando vasto conjunto de indícios de irregularidades na importação, com fulcro no V, § 2º do artigo 23 do Dec. 1455/1976, a autoridade fiscal intima o contribuinte para apresentar prova da origem, disponibilidade e transferência do capital utilizado na operação de importação. Eis o caso da capitulação na modalidade de interposição presumida.

Veja-se a redação de cada dispositivo em comento:

**COMPROVADA:** 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)

**PRESUMIDA:** § 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)

Por força da dinâmica das provas estabelecidas em cada modalidade prevista, entende-se que a responsabilidade objetiva, regra geral das infrações aduaneiras, encontra-se vinculada apenas a modalidade presumida, posto que na comprovada há necessidade de se comprovar, dentre outras coisas, o dolo na fraude ou na simulação.

Um ponto comum em ambas as modalidades é a existência de dois negócios jurídicos, sendo o primeiro o simulado (inexistente), ao passo que o outro, verdadeiro, é o oculto, dissimulado.

Em razão disto a questão probatória é tão importante em processos especiais de fiscalização que resultem nas referidas capitulações. No contexto da capitulação presumida, como dito, o ônus é invertido e focado, especialmente, na comprovação dos fluxos financeiros e contábeis do contribuinte.

Não por acaso a fiscalização age e exerce o seu poder fiscalizatório com base nas provas apresentadas pelo próprio contribuinte, cujo foco é atestar se a disponibilidade financeira, capacidade financeira e a efetiva transferência na compra do produto estão devidamente comprovadas pelo empresário.

Por disponibilidade entende-se o efetivo valor da aquisição do produto na conta bancária no período da liquidação do contrato de câmbio, sendo este outro elemento fundamental de prova para afastar a presunção de negociação simulada.

A capacidade financeira pode ser demonstrada por inúmeros documentos, sejam eles contábeis e ou fiscais, todos decorrentes das negociações comerciais desenvolvidas pelo contribuinte. Empresário sobrevive da realização de negócios e oportunidades. É para isso que se sujeita as intempéries e riscos da economia nacional. Portanto, a capacidade financeira é fruto do desenvolvimento das atividades, industriais ou comerciais ou da prestação de serviços.

Compulsando os autos observa-se que todos os elementos citados foram devidamente apresentados pelo recorrente, com especial destaque para a demonstração da origem das negociações, com fotos de empresas aptas e existentes de direito e de fato de modo a validar as informações contábeis e fiscais anteriormente apresentadas, sem prejuízo de laudo pericial de assistente técnico que corrobora as notas fiscais e balanços.

Portanto, entende-se que o contribuinte logrou êxito ao afastar os elementos justificadores da acusação da interposição fraudulenta na modalidade presumida, posto que suas negociações foram efetivamente válidas a luz do que dispõe a legislação cível, com especial destaque a presença dos elementos do agente capaz, objeto lícito e respeito a forma prevista na legislação, consoante regra basilar prevista no artigo 104 do Código Civil.

De forma a corroborar o entendimento que ora se externa, cita-se julgado proferido pelo Auditor Fiscal Rodrigo Mineiro Fernandes que, ao abordar um caso de interposição presumida nos autos do Processo nº 15771.720729/2024-28, por meio da decisão formalizada pelo Acórdão nº 300-001.368 em sessão de 14 de novembro de 2024 realizada no Centro de Julgamento de Penalidades Aduaneiras- CEJUL, assim se fundamentou:

Entretanto, não se identifica elementos probatórios suficientes para se desconsiderar sumariamente os contratos de mútuo como origem dos recursos. Constata-se que os contratos, em atendimento ao disposto no art. 104 do Código Civil, possuem: (i) agentes capazes, que são as empresas ARBUS e PATAGÔNIA; (ii) objeto lícito e determinado, consubstanciado no empréstimo de recursos financeiros descritos nos contratos celebrados entre as partes, sujeitos ao pagamento de multa e juros; e (iii) forma prescrita ou não defesa em lei, consolidada nos contratos de mútuo apresentados. Destaca-se que os valores de recebimento e pagamento decorrentes dos contratos foram registrados na contabilidade da empresa....

Também não procede o afastamento da validade dos contratos por uma alegada ausência de oposição de interesses, considerando a vinculação entre as partes,

concluindo que se trata de simulação ou fraude. Em que pese tais argumentos, não foi comprovado que as empresas eram um só ente privado, desconsiderando sua personalidade jurídica autônoma....

Conclui-se, portanto, com base nos extratos bancários, contratos de mútuo e registros contábeis apresentados, que não há elementos probatórios suficientes para afastar a existência de origem lícita no pagamento das referidas despesas, considerando os valores recebidos com lastro em contrato de mútuo, o movimento financeiro da empresa, ainda que desconsiderando as operações realizadas com clientes declarados como inaptos.

Portanto, entende-se pela necessidade de reforma da decisão recorrida.

---

### 3 DO DISPOSITIVO

---

Isto posto, voto pelo provimento do recurso voluntário para afastar a infração da interposição presumida prevista no artigo 23, V, § 2º do Decreto 1455/1976.

*Assinado Digitalmente*

**Mateus Soares de Oliveira**