



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15165.720967/2021-39
ACÓRDÃO	3003-002.688 – 3ª SEÇÃO/3ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	6 de março de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MG7 COMERCIO EXTERIOR EIRELI
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Importação - II

Ano-calendário: 2018

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE E DA MOTIVAÇÃO. FUNDAMENTAÇÃO DO ATO ADMINISTRATIVO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Atos administrativos devem observar os princípios da legalidade e da motivação (CF, art. 37, caput), com indicação clara dos fatos e fundamentos jurídicos. Decisão que se encontra devidamente fundamentada, motivada e em conformidade com a legislação não padece de nulidade.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PRESUNÇÃO RELATIVA. ÔNUS DA PROVA.

Configura-se a interposição fraudulenta por encomenda quando presentes indícios consistentes e ausente comprovação da regularidade das operações. Recursos voluntários negados.

IMPORTAÇÃO. OCULTAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

Configurada a ocultação do real adquirente mediante fraude ou simulação, incide o art. 23, V, do DL nº 1.455/1976.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Alexandre Freitas Costa – Relator

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green, Vinicius Guimaraes, Regis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário contra acórdão proferido pela 17ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento em São Paulo que julgou improcedente a impugnação do sujeito passivo.

O Acórdão n.º 108-031.988 (fls. 282/294), de 08/11/2022, apresenta a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Importação - II

Ano-calendário: 2018

INTERPOSIÇÃO DE PESSOA. CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO EM MULTA.

A falta de informação do real adquirente na declaração de importação (DI) caracteriza prestação de informação falsa e enseja a infração prevista no artigo 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Por bem resumir os fatos, sirvo-me do Relatório do Acórdão *a quo*:

A interessada foi autuada em face da infração capitulada no artigo 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

Em razão da impossibilidade de apreensão das mercadorias em pauta, foi a pena de perdimento convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro (§ 3º do dispositivo citado), no valor total de R\$ 83.389,18.

DBEATI COMERCIO DE RETENTORES LTDA. foi autuada como responsável solidária, apontada como adquirente oculta (artigo 95 do Decreto-Lei nº 37/1966).

O lançamento está instruído com o relatório fiscal de fl. 14 e ss. As autoridades fiscais aduzem:

- MG7 registrou a declaração de importação (DI) 18/2127028-4, como "importação direta".
- O real adquirente é a empresa DBEATI.
- Discorre sobre as modalidades de importação e a respectiva legislação.
- Relata os fatos apurados no procedimento fiscal.
- As notas fiscais de entrada e saída da mercadoria foram emitidas em 23/11/2018. Demonstra que havia destinatário predeterminado.
- Os pedidos relativos à mercadoria foram efetuados antes do registro da DI.
- Toda a mercadoria importada foi "vendida" a DBEATI.
- A empresa MG7 é beneficiária de regime tributário no Estado de Santa Catarina. Caso DBEATI constasse na DI, o benefício não poderia ser usufruído.
- A síntese dos fatos consta do tópico 4.5 e infrações imputadas no tópico 5.

Os autuados foram cientificados em 24/5/2021 e 8/6/2021.

MG7 apresentou impugnação em 22/6/2021. Alega:

1. Não houve infração e as conclusões da autoridade fiscal não passam de presunções.
2. Preliminares. Fragilidade dos indícios. Verdade material. É imprescindível a caracterização de dano ao Erário, por meio de comprovação cabal.
3. O único indício de ocultação do adquirente é o fato de as mercadorias terem sido revendidas a DBEATI, bem como que a impugnante seria beneficiária de regime especial do ICMS em Santa Catarina e DBEATI estaria com habilitação no SISCOMEX suspensa.
4. O Auditor-Fiscal está equivocado ao afirmar que, se fosse declarada importação por encomenda, não seria possível aproveitar o benefício fiscal estadual. A fiscalização não comprovou que DBEATI teria participado de maneira fraudulenta na importação autuada.
5. Não há prova de conluio entre as empresas, de utilização de recursos provenientes de DBEATI, nem de pagamento ao exterior ou negociação realizada pela DBEATI. Faz citações.
6. O trabalho fiscal deve buscar provas e investigar as operações e a conduta dos intervenientes. O lançamento deve ser instruído com provas (Decreto nº 70.235/1972, artigo 9º).

7. Não há provas concretas, apenas indícios e presunções. A fiscalização tem o dever de buscar a "verdade real" (ou "material"). É nulo o auto de infração.
8. Mérito. Ausência da infração. A fiscalização alega que as notas fiscais de entrada e saída foram emitidas na mesma data. Criou-se uma presunção de interposição fraudulenta não prevista em lei.
9. É um contrassenso afirmar que as mercadorias teriam um destinatário predeterminado, porque DBEATI informou que um dos pedidos somente ocorreu em 14/11/2018, alguns dias antes do desembarço das mercadorias.
10. As mercadorias já estavam no mar quando o pedido foi realizado. Não foram embarcadas atendendo a um pedido prévio. A logística inicia no embarque e o transporte dura 35 dias. A empresa possui tempo suficiente para elaborar a venda das mercadorias.
11. Não há provas de que DBEATI seria destinatária predeterminada das mercadorias.
12. Não há impedimento para revenda de mercadorias após a compra. Também não há impedimento para a venda no atacado. Faz citações.
13. O repasse total e imediato das mercadorias não afasta a regularidade da importação.
14. Operação por conta própria. A transação foi realizada em nome da impugnante, com recursos próprios. A empresa tem como atividade o comércio atacadista.
15. A fiscalização não apresentou prova de adiantamento de recursos, negociação de terceiros com o exportador nem qualquer prova do envolvimento de terceiros.
16. Foi presumida a infração. Não foi demonstrada a prévia negociação entre as partes. Deve ser declarado nulo o lançamento.
17. Ausência de subsunção dos fatos à norma legal. Discorre sobre a capitulação legal da infração – Decreto-Lei nº 1.455/1976, artigo 23, inciso V. A interposição somente pode ser configurada se comprovado: a ocultação do real comprador e a fraude e simulação. Cita julgados.

Foi lavrado termo de revelia em face de DBEATI (fl. 276).

18. Conclui que não houve fraude ou simulação. O lançamento carece de provas e não houve infração.

19. Apresenta suas conclusões e pede que seja anulado e cancelado o auto de infração.

Foi lavrado termo de revelia em face de DBEATI (fl. 276).

MG7 Comércio Exterior Eireli interpôs recurso voluntário (fls. 306/319) no qual sustenta, em preliminar, que há nulidade material do auto de infração por vício de "motivo falso", vício de motivação e má condução das investigações, sustentando que os fatos narrados pela fiscalização são meras presunções sem base na verdade material. No mérito argumenta pelo uso de recursos próprios, o uso de tecnologia CRM e gestão de Vendas, a inexistência de ocultação do real adquirente e a realização de operação por conta própria; que há eficiência empresarial e giro de estoque; que há ausência de benefício indevido; que há falta de provas; e a ausência de dano ao erário. Ao final requer o provimento do recurso voluntário.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Alexandre Freitas Costa**, Relator

I - TEMPESTIVIDADE

A contribuinte foi intimada da decisão recorrida em 24/11/2022, fim do prazo quinzenal da publicação do edital, e interpôs o recurso voluntário em 19/12/2022, sendo, portanto, tempestivo o Recurso Voluntário.

Encontrando-se preenchidas as demais condições de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

II – PRELIMINAR

A recorrente alega que a autuação padece de nulidade por vício de "motivo falso", sustentando que os fatos narrados pela fiscalização são meras presunções sem base na verdade material.

Sustenta que o auto de infração é nulo porque o seu "motivo" (elemento do ato administrativo) baseia-se em fatos inverídicos ou imaginários.

Entende que a fiscalização utilizou meras presunções e elucubrações em vez de provas concretas, ferindo o princípio da verdade material e a segurança jurídica.

Argumenta que houve excesso na fiscalização e que o processo ignorou provas da regularidade da operação, solicitando a nulidade de pleno direito.

As preliminares relativas à falta de provas e à verdade material se confundem com o mérito da causa, razão pela qual tais alegações serão examinadas em conjunto com o mérito do recurso.

III – MÉRITO

A recorrente argumenta ser uma empresa atacadista idônea que utiliza 100% de recursos próprios para custear suas operações, possuindo capacidade financeira para tanto. Justifica a revenda integral e imediata das mercadorias à DBEATI como uma estratégia comercial legítima, facilitada pelo uso de tecnologias de CRM (Customer Relationship Management) para gestão de leads e conversão de vendas. Além disso, refuta a tese de fraude para obtenção de benefícios fiscais, afirmando que o regime especial de ICMS em Santa Catarina seria aplicável mesmo se a operação fosse declarada como importação por encomenda.

No que tange aos indícios de "encomendante predeterminado", esclarece que os pedidos da Dbeati Comércio de Retentores Ltda. foram realizados quando as mercadorias já estavam em trânsito internacional (mar), o que descaracterizaria a encomenda prévia à importação. Defende que a rapidez no giro de estoques e a venda a um cliente específico não constituem atos ilícitos, mas sim eficiência empresarial e prática comum do ramo atacadista. Alega que o fisco não apresentou provas concretas de conluio, adiantamento de valores por terceiros ou transferência de dolo, baseando-se apenas na coincidência de datas das notas fiscais.

Por fim, ampara-se em jurisprudência do CARF para sustentar que a fraude ou simulação não podem ser presumidas, exigindo prova inequívoca por parte do fisco. Sustenta que a operação ocorreu estritamente na modalidade de importação por conta própria e que a ausência de danos ao Erário ou de ocultação dolosa impede a tipificação da infração prevista no Decreto-Lei nº 1.455/76.

O relatório fiscal (fls. 27) registra que, após a intimação da recorrente no âmbito do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal nº 0917900.2021.00196-7, esta deixou de apresentar documentos essenciais, como notas fiscais de entrada e saída das mercadorias importadas, extratos bancários referentes ao recebimento dos valores das vendas e esclarecimentos sobre a destinação final das mercadorias:

Esta Fiscalização ao analisar a resposta apresentada pela MG7 **verificou que não foram atendidos os itens 2 e 3 do Termo de Início de Ação Fiscal** – Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal nº 0917900.2021.00196-7, sendo que o item 2 foi respondido parcialmente com a apresentação de cópia da DI. **Diante disso, foi emitido o Termo de Intimação Fiscal nº 01 (TI01 0917900.2021.00196-7), no qual a MG7 foi intimada a, no prazo de 5(cinco) dias a contar da ciência da intimação, apresentar resposta integral aos itens 2 e 3 do Termo de Início de Ação Fiscal** – Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal nº 0917900.2021.00196-7. **A MG7 foi cientificada eletronicamente em 27/04/2021 e até o momento não houve manifestação por parte da empresa.** (destaques nossos)

A DBEATI apresentou respostas parciais às intimações fiscais, sem, contudo, atender integralmente às solicitações da fiscalização. O relatório evidencia sucessivas intimações acompanhadas de prazos adequados para apresentação de documentos e esclarecimentos, cujo cumprimento não foi observado pela empresa (fls. 25/27):

Com o objetivo de coletar mais informações sobre a importação realizada pela MG7, destinada à empresa DBEATI, foi emitido, em nome desta, o TDPF-Diligência nº 0917900.2021.00077-4. Em 09/02/2021, a Fiscalização emitiu o Termo de Intimação Fiscal nº 01 (TI 01 Dbeati), sendo a empresa DBEATI cientificada em 10/02/2021.

(...)

No dia 26/02/2021, a DBEATI apresentou resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 01 (Respostas ao termo de intimação fiscal 01) informando que não há contrato de fornecimento de mercadorias com a MG7; que **foi feito um pedido através de email com a planilha dos produtos**; que **houve um contato via email, que neste contato foi encaminhado o pedido** e que pela mudança de sede o email foi perdido; que **a escolha da MG7 como fornecedora foi indicação de uma pessoa conhecida (Maisa), baseado em confiança na indicação**; que não foi questionado sobre se as mercadorias seriam importadas pela MG7 ou se havia estoque; que a DBEATI colocou a sua necessidade e que a MG7 informou que tinha condições de atender dentro de um prazo combinado; **que as características e quantidades das mercadorias foram determinadas pela DBEATI, em lista de**

mercadorias que foi encaminhada à MG7; que não foram feitos pagamentos pelo administrador por problemas bancários enfrentados; apresentou cópia da Dacte 26936, de 23/11/2018, que remeteu todas as mercadorias descritas nas notas fiscais nº 24 e 25 (Conhecimento transporte). Já em relação aos itens 2.1 e 5.1 do Termo de Intimação Fiscal nº 01, a DBEATI apresentou as tabelas abaixo. (destaques nossos)

Diante de tantas intimações aos contribuintes, fica clara a busca de provas pela fiscalização, o que não ocorreu na extensão pretendida por culpa única e exclusiva da recorrente que ficou inerte antes as intimações.

Destaca o relatório fiscal às fls. 30/31 que a operação da MG7 *“está muito mais relacionada às importações por conta e ordem ou por encomenda, uma vez que as importações por ela realizadas têm sua essência no interesse real do adquirente em receber suas mercadorias negociadas no exterior, sem o que a motivação do importador para promover a nacionalização das mesmas não existiria”*, acarretando a hipótese de interposição fraudulenta de terceiros na modalidade presumida.

A interposição fraudulenta de terceiros, na modalidade presumida, decorre da verificação de um conjunto consistente de indícios que, mediante presunção relativa de verossimilhança, conduzem à sua configuração, notadamente diante da ausência de comprovação quanto à origem, disponibilidade e efetiva entrega dos recursos empregados nas operações de comércio exterior. Nessa hipótese, aplica-se a inversão do ônus da prova — ou, mais precisamente, a distribuição dinâmica do encargo probatório — prevista no artigo 373, inciso II, do Código de Processo Civil de 2015, incumbindo ao sujeito passivo demonstrar fato extintivo, modificativo ou impeditivo da acusação. Essa modalidade encontra amparo no artigo 23, inciso V, § 2º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

No caso em exame, restou comprovada a presunção relativa de verossimilhança, evidenciada pela intenção deliberada de dissimular e ocultar da fiscalização aduaneira a realidade subjacente às operações de importação que deram origem à autuação.

A autuação — confirmada em primeira instância — demonstra o esforço da fiscalização em compor um conjunto probatório robusto e coerente, suficiente para caracterizar a interposição fraudulenta presumida. O Auto de Infração foi lavrado com fundamento no artigo 23, inciso V, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, dispositivo que autoriza a aplicação de multa correspondente a 100% do valor aduaneiro da mercadoria.

A inércia das autuadas, ao deixarem de apresentar a documentação solicitada, não afasta as conclusões fiscais, pois não trouxeram qualquer contraprova idônea capaz de demonstrar a regularidade das importações ou de infirmar os elementos constantes do relatório.

Registre-se, ainda, que à época dos fatos a importação por conta e ordem encontrava-se disciplinada pela Instrução Normativa SRF nº 1.861, de 28 de dezembro de 2018, a qual estabelecia os requisitos e condições específicos para sua realização.

Ressalta-se, em especial, o teor do §1º do artigo 3º do referido diploma normativo:

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

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

À luz do conjunto normativo e probatório constante dos autos, verifica-se que a operação não se configurou como importação própria, mas sim como importação por encomenda, o que legitima a autuação fiscal e a aplicação da penalidade prevista no art. 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

A recorrente alega que, para a configuração da infração prevista no artigo 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, seria necessária a comprovação da ocultação do real adquirente, acompanhada de fraude ou simulação para esse fim. A simples ocultação, desacompanhada desses elementos, não caracterizaria danos ao erário. Aduz, ainda, que a operação comercial não produziu ilusão nem distorção entre a realidade e sua aparência, inexistindo fraude ou simulação com intuito de enganar. Defende, por fim, que a norma em questão visa coibir o uso de recursos de terceiros ou subterfúgios simulados, situação que nega ter ocorrido, uma vez que a importação teria sido realizada com recursos próprios.

As alegações não merecem prosperar.

Ao estruturar a operação de forma a ocultar o real importador/adquirente das mercadorias, configurou-se a infração descrita como “ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou do responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros”, punível com a pena de perdimento das mercadorias (art. 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, com redação dada pela Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002).

Ressalte-se que a infração que resulta em danos ao erário, sujeita à pena de perdimento pela prática de interposição fraudulenta de terceiros na modalidade comprovada, se caracteriza mediante a demonstração inequívoca da fraude ou simulação voltada à ocultação do sujeito passivo, do real comprador ou do efetivo responsável pela importação. Nessa hipótese, incidem as disposições do art. 23, V, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

A recorrente sustenta que a operação foi realizada de forma totalmente regular e “por conta própria”, sem qualquer adiantamento de valores por terceiros, sem negociações com o exportador conduzidas por terceiros e sem suprimentos fiscais ou financeiros de terceiros.

Contesta a alegação de que a Dbeati Comércio de Retentores Ltda. seria o real adquirente oculto, defendendo que a simples ausência de notas fiscais de saída não é suficiente, por si só, para configurar o ilícito.

Destaca, ainda, que o fato de as notas fiscais de saída n.º 24 e 25 ter ocorrido no mesmo dia de emissão das notas fiscais de entrada n.º 22 e 23, não pode permitir a conclusão de operação realizada com fraude, uma vez que elas não foram emitidas no mesmo dia do desembarço aduaneiro.

Sustenta que *“as mercadorias já estavam no mar quando o pedido foi realizado, ou seja, não foi embarcado na origem atendendo a um pedido prévio da DBEATI, tampouco com recursos destas”*.

Entretanto, o relatório fiscal (fls. 37/38) é categórico ao apontar que a MG7 realizou operação por encomenda, ocultando o real importador, hipótese que caracteriza simulação:

Pelo exposto neste item, está claro que as mercadorias que constam na DI nº 18/2127028-4 somente foram importadas porque houve um pedido da DBEATI anterior ao registro da DI. Sem este pedido da DBEATI não haveria a importação sob análise. A importação dos retentores para uso industrial foi efetuada por exclusivo interesse da DBEATI.

A MG7, ao realizar a importação das mercadorias destinadas à DBEATI, declarou no registro da respectiva DI que a importação que estava realizando era **uma importação direta ou por conta própria**. Já analisamos aqui, no item 3 desse Relatório, as modalidades de operação de comércio exterior, no que diz respeito à importação, considerando os papéis desempenhados por cada um de seus intervenientes. Uma importação direta ou por conta própria, também conhecida como “comum”, é aquela em que a iniciativa de trazer determinada mercadoria do exterior parte do próprio importador, que responde por todas as fases da importação, desde os contatos com o exportador até a liberação pela Aduana, e fornece os recursos para esse fim; nessa espécie, o importador é também o “real adquirente”, pois **compra a mercadoria para atender interesse exclusivamente seu, podendo incorporá-la ao seu patrimônio ou ofertá-la no mercado interno, para revenda a clientes eventuais e incertos**. Observa-se que a importação direta tem como **traço característico o fato de o importador ser o único interessado direto na mercadoria importada**. Ainda que tenha por objetivo a posterior revenda, isto se dará a um **comprador indeterminado, sendo tal negócio evento futuro e incerto**. Ou seja, **o bem não é trazido do exterior para atender a interesse específico de outrem, previamente conhecido, mas tão somente o do importador**. Por esse motivo, a operação é realizada por sua (importador) conta e risco. Não é isso que vemos na operação em análise nesta fiscalização.

A MG7 tinha sim um comprador certo para os retentores de uso industrial. **A mercadoria era importada para atender interesse específico da DBEATI, conforme demonstrado acima**.

(destaques nossos)

As recorrente, contudo, não apresentou nos autos qualquer elemento probatório capaz de infirmar as conclusões do relatório fiscal, limitando-se a argumentos meramente retóricos.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

V – DISPOSITIVO

Ante o exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar suscitada e negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Alexandre Freitas Costa