



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15165.722814/2021-26
ACÓRDÃO	3402-012.938 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	30 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MUNDIAL IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA. E COLLINA BENEFICIAMENTO E ARMAZÉNS DE CEREAIS EIRELI.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 02/01/2017 a 18/03/2019

NULIDADE DO LANÇAMENTO. DESCABIMENTO.

Conforme artigo 59 do Decreto n.º 70.235/72, cumulado com seu artigo 60, os termos do processo administrativo fiscal somente serão declarados nulos na ocorrência de uma das seguintes hipóteses: a) quando se tratar de ato/decisão lavrado ou proferido por pessoa incompetente; e b) resultar em inequívoco cerceamento de defesa à parte. Ausentes tais vícios, não há que se falar em nulidade do auto de infração.

Assunto: Imposto sobre a Importação - II

Período de apuração: 02/01/2017 a 18/03/2019

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA COMPROVADA. REQUISITOS. ÔNUS DA PROVA.

A interposição fraudulenta comprovada deve ser provada por meios idôneos, como documentos, mensagens eletrônicas, depoimentos de intervenientes no processo etc. Meros indícios, como a emissão de nota fiscal de venda no mesmo dia ou em data próxima ao desembaraço das respectivas mercadorias, e/ou a sua venda, na quantidade total da DI, a um comprador, não são suficientes para a comprovação da ocorrência de fraude ou simulação. Desta forma, cabe à Fiscalização o ônus da prova, acarretando a sua não desincumbência o cancelamento do auto de infração.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 02/01/2017 a 18/03/2019

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA COMPROVADA. CUMULAÇÃO DA MULTA POR CESSÃO DO NOME COM A MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO DA MERCADORIA. POSSIBILIDADE.

É regular a cumulação da multa por cessão do nome em operações de comércio exterior, artigo 33 da Lei nº 11.488/07, com a multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias objeto da pena de perdimento não localizadas, consumidas ou revendidas, artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76, inciso V (primeira parte) e seus §§ 1º e 3º, em caso de interposição fraudulenta comprovada.

ACÓRDÃO

Vistos, discutidos e relatados os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do Auto de Infração e, no mérito, em dar provimento aos Recursos Voluntários para cancelar o Auto de Infração.

Assinado Digitalmente

Anselmo Messias Ferraz Alves – Relator

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Cynthia Elena de Campos, Mariel Orsi Gameiro, Laércio Cruz Uliana Junior (substituto integral), Anselmo Messias Ferraz Alves (relator), José de Assis Ferraz Neto e Arnaldo Diefenthaler Dornelles (presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de auto de infração lavrado, para a cobrança da multa equivalente ao valor aduaneiro, por interposição fraudulenta comprovada, no valor total de R\$ 2.586.003,39.

A Fiscalização afirma que houve a ocultação da sociedade empresária COLLINA, por parte do importador MUNDIAL, mediante fraude ou simulação, por ser a COLLINA a real interessada na operação de importação. As conclusões da Fiscalização foram baseadas nos seguintes fatos:

- informações coletadas do site da RECORRENTE, onde ela se apresentava como facilitadora de importação por conta e ordem e por encomenda;
- o breve espaço temporal entre o desembaraço e a venda à COLLINA das mercadorias importadas pela RECORRENTE;

- a venda para a COLLINA da totalidade das mercadorias importadas em quase todas as DI analisadas;
- a saída das mercadorias importadas diretamente dos locais alfandegados para os clientes da RECORRENTE; e
- a mudança de comportamento da RECORRENTE ao obter o Termo de Concessão, para redução do ICMS, por parte dos estados de Rondônia e de Santa Catarina, quando deixou de operar principalmente por conta e ordem de terceiros, para operar por conta própria.

As RECORRENTES MUNDIAL e COLLINA impugnaram o auto de infração, alegando substancialmente o seguinte:

- As duas sociedades atuaram de maneira independente, não havendo relação de importação por conta e ordem nem por encomenda, mas sim compra e venda normal entre sociedades;
- A Fiscalização não apresentou prova alguma sobre a relação por ela alegada;
- Existiam DI onde não foram comercializadas todas as mercadorias entre MUNDIAL e COLLINA; e
- A MUNDIAL vendia para outros clientes, e que COLLINA comprava de outros fornecedores.

A fim de apurar se a Fiscalização errou ou não na inclusão de DI, onde não foram comercializadas todas as mercadorias entre MUNDIAL e COLLINA, a DRJ baixou este processo em diligência.

A Informação Fiscal, em resposta à diligência, deu razão às RECORRENTES.

A DRJ 09 julgou a impugnação parcialmente procedente, afastando a autuação na parte das DI que ampararam mercadorias vendidas a outros compradores, que não a COLLINA, no valor de R\$ 353.155,61.

Por estar o valor afastado, há época do julgamento, abaixo do valor de alçada, a DRJ 09 não ofereceu Recurso de Ofício.

Inconformadas com a decisão da DRJ, as RECORRENTES MUNDIAL e COLLINA interpuseram Recurso Voluntário, perante este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, com os seguintes pedidos:

MUNDIAL

a Recorrente requer seja provido o presente Recurso Voluntário para reformar a decisão do Acórdão nº 109-017.605, devendo ser desconstituído o auto de infração lavrado, preliminarmente em face de sua nulidade por vício material, bem como no mérito, pelo fato de que a Autoridade Coatora não logrou êxito em

comprovar suas frágeis alegações, especialmente no que tange ao dolo, fraude e simulação da operação de importação, indo de encontro à farta jurisprudência do CARF.

COLLINA

Diante de todo o exposto, requer seja o presente recurso voluntário conhecido para que, no mérito, dignem-se VV. SS. A., seja integralmente provido, com a extinção do ato-norma administrativo, vez que os elementos constitutivos apresentados pela D. Autoridade tributária contrariam as provas dos autos, o que macula o presente AIIM de ilicitude, ilegalidade e desproporcionalidade, considerando a jurisprudência do E. CARF e do E. TRF4, vista ausência de comprovação dos requisitos presuntivos previstos no art. 23, inciso V, §§1º e 3º do Decreto-Lei n.º 1.455, de 1976, especialmente a demonstração do dolo, fraude ou simulação, inclusive para a caracterização da responsabilidade solidária.

Portanto, reitera-se a nulidade insanável vinculada ao erro fático diante da incontroversa regularidade das operações de importação, executada por conta e risco exclusivamente da empresa MUN-DIAL, sem qualquer intervenção da empresa COLLINA, ora RECORRENTE.

É o Relatório.

VOTO

CONHECIMENTO

Tomo conhecimento dos Recursos, pois eles são tempestivos e preenchem os demais requisitos processuais para as suas admissibilidades.

MUNDIAL IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.

PRELIMINAR

Prejudicial de nulidade

A RECORRENTE requer a nulidade do auto de infração, basicamente por ter havido, segundo ela, inovação no auto de infração, pois foram afastados os lançamentos efetuados com base em vendas de mercadorias importadas a outros compradores, que não a COLLINA. Copio parte de seus argumentos abaixo (fls. 802 a 806):

A regra do art. 142 do CTN é de inequívoca clareza. A expressão "determinar" significa conformar por inteiro; não permitir dúvida; e afastar zonas cinzentas. Determinar é dar perfil completo, o desenho absoluto, nítido, claro e cristalino. E tal determinação tem que ser apresentada pelo sujeito ativo, no lançamento, e não pelo sujeito passivo.

22. Nesse sentido, na ausência de ou na incorreção de alguma "determinação", tem-se que o lançamento é nulo, por falta de vinculação à norma jurídica.

23. O vício formal não pode estar relacionado aos elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, não pode referir-se à verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, à determinação da matéria tributável, ao cálculo do montante do tributo devido e à identificação do sujeito passivo, porque aí está a própria essência da relação jurídico tributária, constituindo, portanto, de vício material.

24. Se houver possibilidade de o lançamento ser repetido, com o mesmo conteúdo concreto (mesmos elementos constitutivos da obrigação tributária), sem incorrer na mesma invalidade, o vício é formal. Isso é um sinal de que o problema está nos aspectos extrínsecos e não no núcleo da relação jurídico tributária, como ocorre no caso concreto.

25. O fato é que se houver inovação na parte substancial do lançamento (seja através de um lançamento complementar, seja através do resultado de uma diligência (como ocorreu no caso concreto), não há como sustentar que a nulidade então existente decorria de vício formal¹.

26. No caso sob exame, o procedimento para sanear o erro incorrido na atividade de lançamento implicou na alteração da própria matéria tributável, assim entendida a descrição dos fatos e a base de cálculo, que não constavam do primeiro lançamento.

27. A ausência desses elementos configura vício grave, não só porque dizem respeito à própria essência da relação jurídico tributária, mas também porque inviabilizam o direito de defesa e do contraditório.

Sem razão a RECORRENTE. Conforme o artigo 59, cumulado com o artigo 60, do Decreto n.º 70.235/72, os termos do processo administrativo fiscal somente serão declarados nulos na ocorrência de uma das seguintes hipóteses: a) quando se tratar de ato/decisão lavrado ou proferido por pessoa incompetente; e b) resultar em inequívoco cerceamento de defesa à parte. Ausentes tais vícios, não há que se falar em nulidade do auto de infração.

Além disso, não houve novo lançamento, em virtude do resultado da diligência, mas sim um ajuste a menor sobre aquele já efetuado pela Fiscalização. Não houve mudança de critério jurídico, pelo contrário, justamente se tendo em conta o critério jurídico utilizado no lançamento original, ou seja, a venda das mercadorias importadas pela RECORRENTE à COLLINA, é que foram afastados aqueles lançamentos onde a RECORRENTE vendera suas mercadorias importadas a outros clientes.

Assim, rejeito a prejudicial de nulidade do auto de infração.

MÉRITO

Em relação ao mérito, os argumentos lançados pela RECORRENTE, exceção àquele sobre a cumulação da multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias com a multa por cessão do nome (item IV.6), merecem ser todos analisados em conjunto, para uma melhor

fluência de meu voto. Diga-se de passagem, que a RECORRENTE pulou o item IV.5 em seu Recurso. Este item lá não existe.

IV - DAS RAZÕES DE REFORMA DA DECISÃO

38. Ainda que não seja crível a superação da questão da nulidade evidente do lançamento pro vicio material que afeta diretamente o lançamento, especificamente a ocorrência do fato gerador, a determinação da matéria tributável e o cálculo do montante devido, necessárias as considerações acerca da necessidade da reforma da decisão.

IV.1 – ORIGEM COMPROVADA. CAPACIDADE FINANCEIRA. REGULARIDADE DO MODELO DE NEGÓCIOS. AUSÊNCIA DE SUBSUNÇÃO DOS FATOS ÀS NORMAS QUE TIPIFICAM AS INFRAÇÕES (INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA, CESSÃO DE TERCEIROS E OCULTAÇÃO DE REAL ADQUIRENTE).

39. A maior prova da inexistência da suposta importação por encomenda é o próprio voto do acórdão referir que é incontroverso nos autos a importação por conta e risco próprios da MUNDIAL (importação direta), bem como o fato de que o crédito exonerado ocorreu em razão de que a Recorrente comercializa as mesmas mercadorias importadas com diversas outras empresas.

(...)

IV.2 – VENDA EM CURTO ESPAÇO DE TEMPO. OMISSÃO DA FISCALIZAÇÃO QUANTO AO COMÉRCIO DOS MESMOS PRODUTOS A OUTROS COMPRADORES. ATIVIDADE DE VENDA DE ALIMENTOS CONSTANTE NO OBJETO SOCIAL DA EMPRESA.

52. Quanto à afirmação da fiscalização de que o curto espaço de tempo entre o desembarço da mercadoria e a emissão das Notas Fiscais de venda é um indício de interposição fraudulenta, também não deve prosperar tal afirmação, por ser ilógica e sem nenhum reflexo nas práticas de mercado, não espelhando a realidade da dinâmica do comércio brasileiro.

(...)

IV.3 – LOGÍSTICA EMPREGADA NA OPERAÇÃO

83. No tocante à afirmação da fiscalização que considerou irregular a logística utilizada pela empresa Recorrente ao proceder a entrega das mercadorias diretamente do local de desembarço para o cliente, sem transitar fisicamente pelo seu estabelecimento, há que se esclarecer que não há nada de irregular nesse procedimento. Trata-se de um procedimento comum utilizado tanto por empresas atuantes no mercado interno quanto internacional.

(...)

IV.4 – DA AUSÊNCIA DE FRAUDE OU SIMULAÇÃO

99. Não houve, em nenhum momento da fiscalização, comprovação efetiva (i) da existência de qualquer repasse financeiro anterior à emissão da nota e entrega

dos produtos pelas empresas envolvidas, (ii) contatos diretos entre a Collina e os exportadores estrangeiros, (iii) ausência de entrega efetiva (trânsito) físico das mercadorias, bem como (iv) indícios de incompatibilidade ou insuficiência financeira da Mundial.

Basicamente, a RECORRENTE alega que tinha capacidade financeira para operar por conta e risco próprios; que o curto espaço de tempo entre o desembaraço e a venda das mercadorias importadas não é indício de interposição fraudulenta e que tal conclusão não espelha a realidade dinâmica do comércio brasileiro; que não há irregularidade alguma de as mercadorias saírem diretamente dos locais alfandegados para os seus clientes; e que a Fiscalização não comprovou em nenhum momento a fraude ou simulação na relação entre ela e a sociedade COLLINA.

Inicialmente, permitam-me começar pelo fim. A Fiscalização não comprovou a fraude ou simulação na relação entre a RECORRENTE (importadora MUNDIAL) e a sociedade COLLINA, objetivando provar a ocultação da COLLINA nas importações da RECORRENTE.

Em síntese, os argumentos da Fiscalização são cinco: informações coletadas do site da RECORRENTE, onde ela se apresentava como facilitadora de importação por conta e ordem e por encomenda (fls. 26 e 27); o breve espaço temporal entre o desembaraço e a venda à COLLINA das mercadorias importadas pela RECORRENTE (fl. 29); a venda para a COLLINA da totalidade das mercadorias importadas em quase todas as DI analisadas (fl. 31); a saída das mercadorias importadas diretamente dos locais alfandegados para os clientes da RECORRENTE (fl. 33); e a mudança de comportamento da RECORRENTE ao obter o Termo de Concessão, para redução do ICMS, por parte dos estados de Rondônia e de Santa Catarina, quando deixou de operar principalmente por conta e ordem de terceiros, para operar por conta própria (fl. 26).

Todos os argumentos apresentados pela Fiscalização, diferentemente do que pensa a RECORRENTE, são sim indícios de interposição fraudulenta. Mas estes indícios não são, por si só, provas robustas a comprovar a fraude e a simulação alegadas pela Fiscalização.

Em casos de ocultação do real interessado nas operações de importação, há que se comprovar a efetiva participação do ocultante e do ocultado na fraude perpetrada, mediante a simulação de um negócio lícito – interposição fraudulenta comprovada, ou, ao menos, a não demonstração da origem, da disponibilidade e da transferência dos recursos utilizados nas operação analisadas – interposição fraudulenta presumida.

Pelas demonstrações financeiras apresentadas pela RECORRENTE (fls. 77 a 82), não há que se falar em interposição fraudulenta presumida, pois a RECORRENTE declara ativos e passivos na ordem dos 40 milhões de reais, obtendo um lucro líquido na casa dos 3 milhões de reais. Tanto é assim que a Fiscalização não adentra por este caminho.

Ao “dar nome aos bois”, supostamente identificando o ocultado COLLINA e a ocultante MUNDIAL, a Fiscalização indica estar tratando de interposição fraudulenta comprovada. Para a efetiva comprovação deste tipo de interposição, não bastam indícios, mas sim as provas do

conluio entre as duas sociedades, com a intenção dolosa de fraudar a fiscalização, por meio de simulação.

A Fiscalização, em seu Relatório Fiscal, uma hora qualifica a relação entre RECORRENTE e COLLINA como importação por conta e ordem, outra hora como importação por encomenda (grifei):

Fl. 41.

As operações de importação realizadas pela MUNDIAL, por suas características apresentadas nos itens acima, **não se enquadram como importação por conta própria, mas sim como importação por encomenda** (pois não houve adiantamento de recursos).

Fl. 43.

Cabe asseverar que a fiscalizada não cumpriu nenhum dos requisitos legais para a **realização das importações por encomenda de terceiros**. Logo, ao declarar importar em nome próprio, tanto no Siscomex quanto em toda documentação de importação analisada, **ocultando o real adquirente das mercadorias**, a empresa MUNDIAL cometeu falta grave.

Nas importações por conta e ordem, o real adquirente das mercadorias não é o importador, mas sim aquela sociedade que assume os riscos inerentes do negócio, como pagamento, negociação, acidentes etc. No caso de importação por encomenda, o real adquirente das mercadorias é o importador, assumindo ele os riscos do negócio. E o tratamento a ser dado apresenta diferenças importantes, quando se apontam as possíveis fraudes envolvidas.

Por exemplo, a Fiscalização, fl. 46, alega que “Houve, em tese, utilização indevida de benefício fiscal relativo ao ICMS pelas empresas MUNDIAL e COLLINA, o que configura fraude tributária”. No caso da ocultação do importador por conta e ordem, a colocação da Fiscalização seria verdadeira, pois o ICMS é do estado do adquirente por conta e ordem. Mas no caso da ocultação do encomendante, o ICMS é do estado do importador, pois ele é o adquirente da mercadoria. Assim, a mesma colocação estaria equivocada.

O que se vê no Relatório Fiscal é que até o seu final a Fiscalização não consegue determinar se houve ocultação do real adquirente ou do encomendante. Com certeza, tal fato tem origem na falta da comprovação da relação entre RECORRENTE e COLLINA. A Fiscalização não traz aos autos provas das negociações entre importador/real adquirente e fornecedores estrangeiros, de pagamentos antecipados pela COLLINA à RECORRENTE ou mesmo da COLLINA a fornecedores estrangeiros, de trocas de mensagens comprovadoras da relação alegada etc.

Importante frisar que no Relatório Fiscal existe menção da realização de diligência fiscal na sociedade COLLINA, para busca de documentos. Como neste mesmo Relatório não foram apresentados quaisquer documentos lá encontrados, infere-se que não foram encontradas provas da interposição fraudulenta alegada pela Fiscalização, como resultado de tal diligência.

O que a Fiscalização apresenta são indícios de interposição fraudulenta. Mas, assim como todos esses indícios são verossímeis, também os são os argumentos da RECORRENTE para combatê-los.

Somando-se a tudo isso, por concordar com o i. julgador da DRJ 09, apresento trecho de sua declaração de voto (fl. 726):

A discordância deste julgador está calçada, basicamente, em relação aos aspectos da fraude, que entende estarem ausentes no presente caso.

Por derradeiro, tem-se o argumento apresentado no item IV.6 do Recurso:

IV.6 – AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA APLICAÇÃO DA PENA DE PERDIMENTO E CUMULAÇÃO COM MULTA SUBSTITUTIVA.

188. Caso sejam superadas as razões expostas até o momento, se faz necessária a exoneração da pena de perdimento de bens.

189. No mais, impossível a aplicação da pena de perdimento e da multa equivalente a partir do advento do art. 33 da Lei nº 11.488/2007, que previu a “multa por cessão de nome”, mais branda, portanto, aplicável e sem previsão de aplicação cumulativa, conforme jurisprudência nesse sentido.

Sem razão a RECORRENTE. O CARF pacificou que ao ocultado não cabe multa de cessão do nome, pois não foi esse que emprestou o nome, mas sim aquele que oculta ou que se interpõe.

Se a Fiscalização tivesse utilizado a base legal da interposição fraudulenta presumida, para embasar a pena de perdimento das mercadorias (segunda parte do inciso V e §§ 1º e 2º do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976), não caberia a multa por cessão de nome, pois este tipo de interposição parte do pressuposto que não seja possível identificar os reais responsáveis pela operação, no caso aqui, de importação.

De outro lado, a Fiscalização afirma ter comprovado quem foi o real interessado nas operações de importação, a sociedade COLLINA, evidenciando a interposição fraudulenta comprovada, e utilizou também a base legal estabelecida na primeira parte do inciso V e § 1º do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, ao tipificar as condutas da RECORRENTE.

Desta forma, é possível a cumulação das duas penalidades: multa de 10% do valor da operação, por cessão do nome, e perdimento das mercadorias, por interposição fraudulenta comprovada, substituída pela multa equivalente, quando aquelas não forem encontradas. Essa é a posição do CARF, a possibilidade de cumulação (grifei):

Número do processo: 11829.720049/2014-79

Turma: 3ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Data da sessão: 12/12/2024

Data da publicação: 11/02/2025

Assunto: Obrigações Acessórias

Período de apuração: 23/10/2011 a 11/10/2012

Ementa: PENALIDADE DE PERDIMENTO DE MERCADORIAS E MULTA SUBSTITUTIVA. ART. 23 DO DECRETO-LEI Nº 1.455/1976. MULTA DO ART. 33 DA LEI Nº 11.488/2007. **CUMULAÇÃO. POSSIBILIDADE.**

Nos termos do artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, a aplicação da multa correspondente a 10% (dez por cento) do valor da operação, em razão da cessão do nome, não enseja a declaração de inaptidão da pessoa jurídica prevista no artigo 81 da Lei nº 9.430/1996. Ademais, a imposição dessa penalidade não obsta a aplicação da multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, decorrente da conversão da pena de perdimento dos bens, conforme estabelecido no artigo 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

Sobre a penalidade mais benigna, tem-se a Súmula Carf nº 155:

A multa prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/07 não se confunde com a pena de perdimento do art. 23, inciso V, do Decreto Lei nº 1.455/76, o que afasta a aplicação da retroatividade benigna definida no art. 106, II, "c", do Código Tributário Nacional.

CONCLUSÃO

Assim, por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, para rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, dar provimento ao Recurso, para cancelar o auto de infração. Tal decisão também se aplica à RECORRENTE COLLINA, pois seus argumentos são, em sua essência, os mesmos da RECORRENTE MUNDIAL.

Relacionado a este processo, existe o processo nº 15165.722817/2021-60, que trata da aplicação da multa por cessão do nome à sociedade MUNDIAL. Como votei por dar provimento ao seu Recurso aqui, sendo aquele processo decorrente deste, votarei por aplicar este resultado àquele, por prejudicialidade externa, pois sou o seu Relator.

É como voto.

Assinado Digitalmente

ANSELMO MESSIAS FERRAZ ALVES