



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15444.720251/2020-14
ACÓRDÃO	3002-004.256 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	30 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	NOTA 10 COMERCIO DE VARIEDADES – EIRELI E OUTRO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Importação - II

Ano-calendário: 2016

MULTA ADUANEIRA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE. COMPROVAÇÃO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

A interposição fraudulenta na operação de comércio exterior perfaz-se quando houver a ocultação do sujeito passivo da operação de importação, mediante fraude ou simulação, nos termos do artigo 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976. A demonstração, pela fiscalização, de um conjunto probatório robusto que evidencia a destinação integral e imediata das mercadorias, o conhecimento prévio do destinatário, a emissão rotineira de notas fiscais com mercadorias idênticas às importadas e a ausência de estrutura operacional da empresa importadora, caracteriza a fraude e a ocultação do real adquirente.

O real adquirente das mercadorias importadas, ocultado na operação, responde solidariamente pela infração, juntamente com a interposta pessoa, nos termos do artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional e do artigo 95, incisos V e VI, do Decreto-Lei nº 37/1966.

Recursos Voluntários Negados.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer os recursos voluntários; rejeitar a preliminar e, no mérito, em negar-lhes provimento.

Assinado Digitalmente

Neiva Aparecida Baylon – Relator

Assinado Digitalmente

Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Adriano Monte Pessoa, Gisela Pimenta Gadelha, Jose de Assis Ferraz Neto (substituto[a] integral), Neiva Aparecida Baylon, Renata Casorla Mascarenas, Luiz Felipe de Rezende Martins Sardinha (Presidente).

RELATÓRIO

Para fins de economia processual adoto o relatório da decisão recorrida a fim de elucidar os fatos que motivaram a autuação, vejamos:

Trata-se de Auto de Infração lavrado em face do interessado e de responsável solidário, aos quais foi imputada a prática de interposição fraudulenta, tipificada no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, tendo a pena de perdimento sido convertida em multa no montante total de R\$ 1.606.641,22.

Conforme descrito no auto, o adquirente e o encomendante responderiam pela infração conjunta ou isoladamente. A autoridade fiscal consignou que, na hipótese de interposição fraudulenta, tanto o importador oculto — NOTA 10 COMÉRCIO DE VARIEDADES EIRELI — quanto o importador ostensivo — 2 LE IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO EIRELI — manteriam relação pessoal e direta com o fato gerador da obrigação principal.

Embora as operações tenham sido formalmente registradas em nome da interposta pessoa, a fiscalização sustenta que o real interessado teria tomado a iniciativa e impulsionado o processo de importação, razão pela qual ambos foram qualificados, respectivamente, como contribuinte (importador) e responsável solidário (adquirente/encomendante).

O lançamento foi efetuado de ofício, com fundamento no Decreto nº 70.235/1972, em decorrência da apuração das infrações descritas. A autoridade atuante destacou que os atos normativos infralegais invocados encontram amparo no art. 100 do Código Tributário Nacional, ressaltando, ainda, que a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, nos termos do art. 142 do mesmo diploma.

A infração foi assim descrita: “mercadoria sujeita à pena de perdimento, não localizada, consumida ou revendida”, tendo a penalidade sido convertida em multa. O detalhamento fático e a memória de cálculo constam do Termo de Verificação Fiscal e do Demonstrativo de Apuração que instruem os autos.

Segundo o relatório fiscal (Anexo 2), a empresa 2 LE teria realizado diversas operações de importação no período de dezembro de 2015 a julho de 2017, atuando como importadora ostensiva para atender demandas previamente ajustadas com clientes, sem observar os requisitos legais aplicáveis às operações por conta e ordem ou por encomenda. As Declarações de Importação estariam vinculadas a um grupo restrito de empresas, dentre as quais a NOTA 10, que teria figurado como destinatária das mercadorias.

A fiscalização apontou indícios de ocultação dos reais adquirentes, registrando que aproximadamente 73% dos valores lançados no auto corresponderiam a operações vinculadas à NOTA 10. Concluiu-se que a 2 LE teria atuado como mera intermediária, cedendo seu nome para acobertar os reais beneficiários das importações, o que caracterizaria interposição fraudulenta, com fundamento no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, bem como no art. 33 da Lei nº 11.488/2007.

Regularmente intimadas, ambas as autuadas apresentaram impugnação.

A NOTA 10, em síntese, alegou: (i) inexistência de prova de simulação ou fraude; (ii) ausência de demonstração de encomenda prévia no momento da aquisição no exterior; (iii) impossibilidade de caracterização da interposição fraudulenta com base apenas na proximidade temporal entre o desembarço aduaneiro e a revenda das mercadorias; (iv) necessidade de prova de premeditação para configuração da infração; e (v) conexão com o processo nº 15444.720078/2018-30, requerendo a suspensão do julgamento até decisão definitiva naquele feito.

Sustentou, ainda, que as mercadorias eram adquiridas por sua conta e risco, sendo posteriormente ofertadas no mercado interno após o desembarço e armazenamento, argumentando que a busca por compradores no período compreendido entre a emissão da invoice e a chegada da mercadoria ao Brasil não configura encomenda prévia.

A empresa 2 LE, por sua vez, também impugnou o lançamento, pleiteando sua exoneração. Alegou que: (i) o simples fato de a revenda ocorrer em curto lapso temporal após o desembarço não caracteriza importação por encomenda; (ii) inexistência de prova de que, no momento da aquisição no exterior, houvesse encomendante predeterminado; (iii) a caracterização da encomenda deve ser aferida no momento da compra no exterior, e não no desembarço aduaneiro; e (iv) a fraude não pode ser presumida, devendo ser cabalmente demonstrada.

Invocou precedentes administrativos e sustentou inexistirem provas concretas de que tenha atuado com o propósito de ocultar os reais adquirentes das mercadorias.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Neiva Aparecida Baylon**, Relator

I. Tempestividade

Os Recursos Voluntários são tempestivos e preenchem os demais pressupostos de admissibilidade, portanto deve ser admitido.

Trata-se de Recursos Voluntários interpostos por NOTA 10 COMERCIO DE VARIEDADES - EIRELI (doravante “NOTA 10” ou “Recorrente 1”) e LEDS IMPORTACAO E EXPORTACAO DE BOLSAS E ARTIGOS DO VESTUARIO EIRELI (doravante “LEDS” ou “Recorrente 2”) contra o Acórdão nº 108-041.612, proferido pela 17ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo (DRJ08), que julgou procedente o lançamento de ofício consubstanciado no Auto de Infração lavrado em 30/12/2020.

O crédito tributário exigido refere-se à multa regulamentar no valor de R\$ 1.706.380,27, fundamentada no artigo 23, inciso V, e §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, em virtude da constatação de interposição fraudulenta de terceiros em operações de comércio exterior. A fiscalização aduaneira concluiu que a empresa LEDS atuou como interposta pessoa (importadora ostensiva) para ocultar a real adquirente das mercadorias, a empresa NOTA 10.

A autoridade autuante baseou sua conclusão em um conjunto de indícios e provas, destacando-se: a destinação integral e imediata das mercadorias importadas pela LEDS para a NOTA 10; o conhecimento prévio, anterior ao registro das Declarações de Importação (DI), de que a NOTA 10 seria a destinatária; a ausência de identificação da NOTA 10 nos campos próprios das DIs; a emissão rotineira de Notas Fiscais Eletrônicas (NFe) de saída contendo rol de mercadorias qualitativa e quantitativamente idêntico à relação de mercadorias recém-nacionalizadas; a relação continuada entre as partes; a rotulagem das mercadorias com sinais de identificação da adquirente; e a ausência de estrutura operacional compatível por parte da empresa importadora (LEDS).

Em sua impugnação, a NOTA 10 alegou, preliminarmente, a necessidade de suspensão do julgamento até a decisão definitiva em outro processo conexo lavrado contra a LEDS. No mérito, sustentou que não há provas concretas de que a LEDS efetuou importações para atender encomenda prévia sua, argumentando que a fraude não pode ser presumida. Afirmou que a aquisição das mercadorias ocorreu após visita de representante da LEDS, tratando-se de prática usual de mercado (venda no atacado), e que a proximidade temporal entre o desembaraço e a revenda não comprova a interposição fraudulenta.

Por sua vez, a LEDS, em sua impugnação, questionou a imputação de responsabilidade solidária, argumentando que a responsabilidade aduaneira deveria ser subjetiva e que a conduta infracional a ela atribuída seria apenas a de “ceder o nome”, o que atrairia penalidade diversa.

A DRJ08, ao proferir o Acórdão recorrido, rejeitou as preliminares e, no mérito, manteve integralmente a autuação, considerando que o conjunto probatório carreado aos autos demonstrou de forma inequívoca a ocorrência da interposição fraudulenta e a ocultação da real adquirente.

Inconformadas, as Recorrentes apresentaram os presentes Recursos Voluntários, reiterando, em essência, os argumentos expendidos em suas impugnações e requerendo a insubsistência do crédito tributário.

2. Das Preliminares

A Recorrente NOTA 10 requer a suspensão do presente julgamento até a decisão definitiva do processo administrativo nº 15444.720020/2018-96, lavrado em face da LEDS por suposta cessão de nome.

Tal preliminar não merece prosperar. A independência das instâncias e a autonomia dos processos administrativos fiscais permitem que cada lançamento seja julgado com base nas provas carreadas aos seus respectivos autos. A infração de interposição fraudulenta (art. 23, V, do DL 1.455/76) possui materialidade própria e pressupostos específicos que podem ser analisados independentemente do desfecho de autuação diversa por cessão de nome (art. 33 da Lei nº 11.488/2007), ainda que decorrentes do mesmo contexto fático. Ademais, a solidariedade passiva estabelecida no lançamento permite a exigência do crédito de qualquer dos coobrigados.

Rejeito, portanto, a preliminar.

3. Do Mérito

A controvérsia central dos presentes autos reside em determinar se as operações de importação realizadas pela empresa LEDS configuraram interposição fraudulenta de terceiros, com o fito de ocultar a real adquirente das mercadorias, a empresa NOTA 10.

A infração de interposição fraudulenta encontra previsão no artigo 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, que considera dano ao erário a ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.

A jurisprudência consolidada deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) estabelece que, na modalidade de interposição fraudulenta comprovada (distinta da presumida por falta de comprovação de origem de recursos), o ônus da prova recai sobre a fiscalização, que deve demonstrar, por meio de elementos concretos, a construção deliberada de aparência enganosa para ocultar o verdadeiro interveniente da operação.

Nesse contexto, a simulação não se confunde com mera informalidade ou arranjo negocial incomum. Exige-se a demonstração de que a forma adotada não corresponde à realidade efetivamente querida pelas partes, tendo sido conscientemente utilizada para ocultar o verdadeiro sujeito da operação. Conforme reafirmado em precedentes recentes, a fraude ou a simulação pressupõe dolo, e esse elemento subjetivo não pode ser presumido nem transferido ao contribuinte por inversão argumentativa.

Importa ressaltar que a jurisprudência recente do CARF tem reafirmado ser imprescindível verificar se a autoridade fiscal demonstrou, por meio de provas inequívocas, que houve ocultação do real adquirente mediante fraude ou simulação. O colegiado também tem destacado a impropriedade de sustentar a imputação com base em circunstâncias compatíveis com práticas empresariais lícitas, como concentração de revendas, revenda após o desembaraço, antecipação de valores, segregação societária e estruturas negociais voltadas à eficiência operacional ou tributária. Tais elementos podem justificar o aprofundamento da investigação, mas não bastam, por si sós, para preencher o tipo infracional.

No presente caso, contudo, o conjunto probatório vai muito além de meros indícios genéricos ou práticas empresariais incomuns. A documentação carreada aos autos demonstra um padrão sistemático de ocultação, não uma simples operação comercial atípica. A identidade absoluta entre as mercadorias importadas e as revendidas, a rotulagem prévia com marca da adquirente, a ausência de estrutura operacional da importadora e o conhecimento prévio da destinação caracterizam, de forma cristalina, a simulação e a fraude.

Analisando o conjunto probatório coligido pela autoridade fiscal, constata-se que não se trata de meras presunções ou de simples proximidade temporal entre o desembaraço aduaneiro e a revenda das mercadorias, como alega a defesa. A fiscalização logrou êxito em demonstrar um modus operandi estruturado e reiterado que desnatura a alegação de operações regulares de compra e venda no mercado interno.

Os elementos caracterizadores da fraude, devidamente documentados no Relatório Fiscal, incluem os seguintes aspectos: primeiro, a destinação integral e imediata das mercadorias importadas pela LEDS era direcionada exclusivamente para a NOTA 10; segundo, a emissão rotineira de Notas Fiscais de saída continha rol de mercadorias qualitativa e quantitativamente idêntico à relação recém-nacionalizada em uma única DI; terceiro, as mercadorias já chegavam ao país com rótulos e sinais de identificação específicos da adquirente (NOTA 10), o que comprova a predeterminação do destinatário; e quarto, a empresa importadora ostensiva (LEDS) não possuía estrutura operacional compatível com o volume de importações (depósitos, empregados), atuando como mera “empresa de fachada” para as operações.

A conjugação desses fatores afasta de forma definitiva a tese de que a LEDS realizava importações por conta própria para posterior oferta no mercado atacadista. A identidade quantitativa e qualitativa das mercadorias, aliada à rotulagem prévia com a marca da adquirente,

comprova de forma inequívoca que a NOTA 10 era a real encomendante e destinatária das mercadorias desde o momento da aquisição no exterior.

A legislação aduaneira brasileira, notadamente a Lei nº 11.281/2006 e a Instrução Normativa SRF nº 634/2006 (vigente à época), estabelece regras claras para a importação por encomenda, exigindo, entre outros requisitos, a identificação do encomendante predeterminado na Declaração de Importação. A ausência dessa identificação, aliada aos elementos que comprovam a predeterminação do destinatário, configura a ocultação dolosa do real adquirente.

Como bem assentado em precedentes deste Conselho, a demonstração de conduta consciente e orientada à ocultação, evidenciada pela estruturação de operações que simulam importações próprias quando, na realidade, tratam-se de importações por encomenda não declaradas, preenche o tipo infracional do artigo 23, inciso V, do DL 1.455/76.

No que tange à responsabilidade solidária, questionada pela Recorrente LEDS, o artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional é claro ao dispor que respondem solidariamente as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Ademais, o artigo 95, incisos V e VI, do Decreto-Lei nº 37/1966, estabelece a responsabilidade conjunta ou isolada do adquirente e do encomendante pelas infrações aduaneiras.

Comprovada a interposição fraudulenta, tanto a empresa que cedeu seu nome (LEDS) quanto a real adquirente ocultada (NOTA 10) concorreram ativamente para a prática da infração e dela se beneficiaram, justificando plenamente a imputação de responsabilidade solidária. A alegação de que a conduta da LEDS se restringiria à “cessão de nome” não a exime da responsabilidade pela ocultação perpetrada em conluio com a real adquirente. A responsabilidade aduaneira é, por sua natureza jurídica, objetiva, conforme estabelecido na legislação aplicável.

Por fim, a conversão da pena de perdimento em multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias encontra amparo expresso no § 3º do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, sendo medida impositiva quando as mercadorias não são localizadas ou já foram consumidas, como ocorreu no presente caso.

Diante de todo o exposto, conclui-se que a autoridade fiscal desincumbiu-se a contento do seu ônus probatório, demonstrando, de forma clara e fundamentada, a ocorrência da interposição fraudulenta e a ocultação da real adquirente, não merecendo reparos o Acórdão recorrido.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por CONHECER dos Recursos Voluntários, rejeitar a preliminar e, no mérito, NEGAR-LHES PROVIMENTO, mantendo integralmente o lançamento consubstanciado no Auto de Infração.

Assinado Digitalmente

Neiva Aparecida Baylon

ACÓRDÃO 3002-004.256 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA

PROCESSO 15444.720251/2020-14

DOCUMENTO VALIDADO