



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15771.722194/2017-09
ACÓRDÃO	3402-012.718 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	29 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	IFLY BRAZIL INDOOR SKYDIVING LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Regimes Aduaneiros

Exercício: 2015

DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO. ADQUIRENTE IDENTIFICADO. OCULTAÇÃO DE PESSOAS. IMPOSSIBILIDADE.

Nas operações por conta e ordem de terceiro para as quais houve a identificação do adquirente na Declaração de Importação, ainda que a título de encomendante predeterminado, não há que se falar na ocultação, mediante fraude ou simulação, de alguma das pessoas referidas no inciso XXII do art. 689 do Regulamento Aduaneiro/2009. A aplicação de sanção administrativa somente é legítima quando a conduta do administrado corresponde perfeitamente ao dispositivo legal que define a infração, devendo, no caso concreto, a multa ser exonerada parcialmente em relação às importações para as quais não configurada a infração.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em reconhecer a prejudicialidade externa da ação ordinária nº 0004470-35.2016.4.01.3400 em relação ao presente processo, para, aplicando a decisão judicial, dar provimento ao Recurso Voluntário, vencida a conselheira Mariel Orsi Gameiro, que não reconhecia a prejudicialidade externa e avançava na análise do mérito para dar provimento ao Recurso Voluntário. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Leonardo Honório dos Santos.

Assinado Digitalmente

Mariel Orsi Gameiro – Relatora

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente

Assinado Digitalmente

Leonardo Honório dos Santos – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Anselmo MessiasFerraz Alves, Cynthia Elena de Campos, Leonardo Honório dos Santos, Mariel Orsi Gameiro, Sabrina Coutinho Barbosa (substituto[a] integral), Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta, substituído(a) pelo(a)conselheiro(a) Sabrina Coutinho Barbosa.

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos e direitos aqui debatidos, peço vênica para me utilizar do relatório constante à decisão de primeira instância:

Trata o presente processo de auto de infração lavrado para exigência de crédito tributário no valor de R\$ 1.299.992,33 referente a multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas, sujeitas à pena de perdimento em virtude de ocultação do real comprador, e em virtude de falsificação de documento necessário ao embarque/desembarço, por terem sido consumidas, nos termos da previsão contida no Art. 23, incisos IV e V, § 1º e 3º, do Decreto-Lei nº 1.455, de 07/04/1976, e art. 105, inciso VI, do Decreto nº 37/1966.

Conforme a “Descrição dos Fatos” do Auto de Infração, este foi lavrado contra a empresa IFLY BRAZIL INDOOR SKYDIVING LTDA. (CNPJ 21.423.941/0001-08), doravante denominada IFLY BRAZIL, real adquirente das mercadorias importadas pela empresa COMMERCIIUM COMERCIAL IMPORTADORA EXPORTADORA LTDA. (CNPJ 07.431.724/0001-39), doravante denominada IMPORTADOR ou COMMERCIIUM, com base nas Declarações de Importação (DI) 15/2200503-1 e 15/2206323-6, registradas pelo por esta empresa em 22/12/2015 e 24/12/2015, respectivamente.

Segundo a fiscalização, a DI 15/2200503-1 visava à nacionalização de 2 unidades de ventilação com potência de 500HP, declaradas como procedentes do Reino Unido, exportador Skyventure Internacional LTD,

perfazendo um total declarado de \$ 214.963,76 dólares e peso líquido total de 15.906,00 Kg.

Já a DI 15/2206323-6 referia-se à nacionalização de 2 variadores de frequência 500HP VFD e 2 quadros de comando de baixa potência PLC com acessórios, declarados como procedentes do Reino Unido, exportador Skyventure Internacional LTD, perfazendo um total declarado de \$ 115.740,72 dólares e peso líquido total de 2.426,74 Kg. Ressalta-se que, em ambas DI, a Skyventure foi declarada como exportador, fabricante e produtor.

Os produtos seriam, segundo o autuante, destinados ao empreendimento de túneis de vento verticais, utilizados para simulação de voo e entretenimento, cujas estruturas seriam montadas em São Paulo e Brasília.

Em decorrência da fiscalização empreendida sobre as DI em pauta, amparada pela Instrução Normativa RFB nº 1.169/2011, verificou-se que o importador COMMERCIIUM atuou, segundo a fiscalização, como interpоста pessoa nas operações sob análise, na qualidade de importador por encomenda, declarando a empresa IFLY como encomendante, a qual restou configurada como REAL ADQUIRENTE em uma operação por conta e ordem DE FATO.

Conforme o auditor, diante dos elementos levantados no decorrer do procedimento fiscal, ficou caracterizado não se tratar de uma operação por conta própria efetuada pela COMMERCIIUM, mas sim uma operação por conta e ordem da empresa IFLY BRAZIL, a qual é controlada pelo grupo Skyventure, o exportador.

A IFLY foi declarada como encomendante da operação de modo fraudulento, mediante a simulação de uma operação por ENCOMENDA, em consequência, a COMMERCIIUM se interpôs como importador por encomenda. Por força de decisão judicial nos autos do Processo nº 000447035.2016.4.01.3400 (14ª Vara Federal), Tribunal Regional Federal da 1ª Região, datada de 02/02/2016, as mercadorias foram entregues em 11/03/2016, o que não elidiu o prosseguimento da ação fiscal.

Cumprе аcentuar que a decisão judicial não exigiu a prestação de garantia para entrega da carga. O consumo das mercadorias também foi, de acordo com a fiscalização, confirmado mediante diligência realizada na empresa IFLY BRAZIL no dia 24/05/2016, amparada por Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal – Diligência.

O autuante informa que, de acordo com os dados constantes dos sistemas informatizados da Receita Federal, a SKYVENTURE INTERNATIONAL (UK)

LIMITED, exportador nas operações em análise possui 99,99% de participação na IFLY BRAZIL, sendo, pois, a sua controladora.

O senhor FÁBIO VIEIRA DINIZ, CPF 155.505.928-78, configura-se como administrador da IFLY BRAZIL. Segundo a fiscalização, o grupo SKYVENTURE/IFLY também firma parcerias com empreendedores que desejam utilizar a sua tecnologia de "túneis de vento", com oportunidades de franquias. A IFLY internacional também oferece suporte técnico e comercial, incluindo planos, documentos e sistemas de negócios. Além disso, segundo informa o autuante, o grupo SKYVENTURE internacional é quem detém a marca IFLY e 33 patentes do projeto de "túneis vento verticais", conforme se evidencia através do site da SKYVENTURE (acesso em novembro/2015), fl. 13, e de reportagem publicada sobre o empreendimento IFLY no Brasil (Figuras 5 e 6), fls. 13-14.

A empresa COMMERCIUM declara ter sede empresarial no bairro Pajuçara, Maceió-AL. Foi constituída em 2005 e possui capital social de R\$ 400.000,00. A fiscalização salienta que as mercadorias importadas pela COMMERCIUM não transitam por Maceió-AL e que a empresa também não possui depósito próprio.

Desde a sua existência, em termos de valores, 82% das operações da COMMERCIUM ocorreram por São Paulo. A instauração de procedimento especial decorreu, de acordo com o auditor, da existência de indícios de estar havendo, na verdade, uma operação por conta e ordem, e não por encomenda.

Segundo a fiscalização, o somatório dos indícios verificados reforçava a suspeita de que a COMMERCIUM atuaria por conta e ordem do Grupo SKYVENTURE/IFLY nas operações de importação em tela, e não por encomenda, culminando a interposição fraudulenta (infração punível com a pena de perdimento das mercadorias).

Diante dessas suspeitas, interrompeu-se o despacho de importação e efetuou-se a retenção das mercadorias, objetivando a efetivação do Procedimento Especial de Controle Aduaneiro. Em relação ao procedimento especial aberto contra a COMMERCIUM em janeiro de 2016, a fiscalização aduz que obteve acesso aos e-mails de negociação/operacionalização das importações posteriormente, mediante intimação à IFLY.

Ressalta ainda que a troca de e-mails entre a COMMERCIUM e a SKYVENTURE/IFLY demonstram claramente o real papel da primeira no processo de importação, qual seja: o de importador por conta e ordem.

O autuante destaca, ainda, que a COMMERCIUM apresentou contrato de encomenda firmado em 11/08/2015 com a IFLY BRAZIL INDOOR SKYDIVING LTDA, ou seja, segundo ele, a COMMERCIUM ocultou do Fisco, em todas as operações de importação anteriores, o real adquirente das mercadorias e também a vinculação deste com o exportador.

A fiscalização afirma que era obrigação acessória da IFLY vincular o contrato de encomenda ou por conta e ordem junto ao Fisco, para conhecimento prévio ao início do despacho aduaneiro, além da necessidade de estas informações constarem das DI. Isso só fora feito após a abertura da fiscalização sob as DI 15/1828752-4 e 15/1936208-2 pelo SEPEA, imediatamente anteriores as DI objeto do lançamento em debate.

A fiscalização ressalta que utilizou também, para análise fiscal, os documentos apresentados pelo importador em fiscalização finalizada pelo SEPEA - RPF 0817900-2015- 01851-4 (processo RFB 15771.721.728/2017-71 - auto de infração n. 0817900/00638/17), uma vez que tais informações e documentos são referentes às empresas envolvidas e às operações realizadas entre elas, inclusive são referentes a mercadorias idênticas.

Ambas as fiscalizações foram abertas praticamente de forma concomitante entre novembro/2015 e janeiro de 2016 e executadas de forma conjunta. Trata-se, pois, da mesma demanda, prestigiando a economia processual. Dessa forma, no decorrer dessas fiscalizações, foram apresentados pelas envolvidas, entre outros documentos: contratos de câmbio e comprovantes de liquidação, extratos bancários, registros contábeis, documentos de negociação, documento oficial de exportação das mercadorias, comprovação da existência e regularidade das operações do exportador junto aos órgãos responsáveis no país de origem.

O autuante sublinha que tais informações e documentos eram essenciais à comprovação da regularidade da operação de importação, sobretudo quanto à origem, disponibilidade e transferência dos recursos. Após discorrer sobre as modalidades de importação e sobre sujeição passiva, a fiscalização passa a relatar acerca dos elementos caracterizadores das infrações apuradas.

Comenta que, em resposta a intimação, a COMMERCIUM e a IFLY afirmaram que esta última é o braço brasileiro do conglomerado mundial capitaneado pela SKYVENTURE LLS US, que desenvolveu a tecnologia de túneis de vento verticais.

O autuante aduz que, em sua resposta, as autuadas afirmaram que a construção dos empreendimentos IFLY em São Paulo e Brasília já estava em

andamento, com previsão inicial de inauguração em dezembro de 2015. Portanto, as mercadorias das DI objeto de procedimento fiscal eram fundamentais para conclusão das obras e consequente inauguração dos empreendimentos.

Segundo a fiscalização, como possui sede em Maceió-AL, a COMMERCIUM goza de grande vantagem comercial por meio de uma considerável desoneração de ICMS com base em legislação daquele Estado, no caso a Lei 6.410/03, sendo que essa vantagem comercial traduz-se na redução da tributação do ICMS de 18%, em regra (caso o tributo fosse cobrado por São Paulo) para 4%, por meio da aquisição de precatórios judiciais extraídos contra o Estado de Alagoas, o que, deveras, torna extremamente vantajosa essa "parceria" existente entre a COMMERCIUM e a IFLY.

Informa ainda, o autuante, que, sob o aspecto logístico, em momento algum as mercadorias importadas transitaram por Maceió-AL, sendo diretamente destinadas para São Paulo visando à execução das obras da IFLY em São Paulo e Brasília.

As análises de documentos de negociação entre o importador e o grupo SKYVENTURE apresentados pela IFLY, entre eles as correspondências eletrônicas, demonstram, de acordo com o auditor fiscal, que ela não detinha total conhecimento da operacionalização aduaneira, especificamente do processo de importação no Brasil. Sendo assim, o serviço prestado pelo COMMERCIUM, sob o aspecto logístico-tributário, era relevante para concretização dos empreendimentos do grupo SKYVENTURE/IFLY dentro do Brasil.

A COMMERCIUM aparece nas operações de importação objeto da ação fiscal como importador e a IFLY BRAZIL como encomendante dos produtos, todavia, trata-se de uma operação por conta e ordem da IFLY, e não por encomenda. A análise do fluxo de notas fiscais entre as envolvidas na fraude é mais um elemento a corroborar essa afirmativa.

As notas fiscais de saída da COMMERCIUM para a IFLY perfazem o montante de cerca de R\$ 17,3 milhões entre o período de agosto de 2015 a março de 2016 (Tabela 3). Isso demonstra, por si só, de acordo com o autuante, que já existe uma permanente relação comercial entre essas empresas. Contudo, tal vínculo, conforme a fiscalização, não havia sido declarado ao Fisco até a ação fiscal que originou o processo em debate, ocultando-se a real adquirente, a IFLY BRAZIL, de todas as operações anteriores a ela.

A correlação entre as notas de entrada e de saída evidencia repasses dos produtos importados pela COMMERCIUM à IFLY, em regra, todos no mesmo dia ou muito próximo a isso, o que é, segundo a fiscalização, um outro elemento de destinação prévia para os produtos importados. A Tabela de fl. 72 traz a correspondência entre as notas fiscais de entrada da COMMERCIUM e as DI registradas no Siscomex, cujos produtos foram todos repassados à real adquirente IFLY BRAZIL.

A fiscalização passa a discorrer sobre a insuficiência financeira da COMMERCIUM nas operações com o Grupo SKYVENTURE/IFLY. Segundo ela, o cotejo entre as disponibilidades da COMMERCIUM nos meses em que se deram as importações para IFLY, as notas fiscais de entrada e saída e respectivos aportes financeiros do grupo SKYVENTURE/IFLY BRAZIL evidenciam que, em termos de fluxo de caixa, o importador não teria condições de operacionalizar sozinho, com recursos próprios e em sua totalidade, o que é exigido em uma operação por encomenda, nas importações cujos produtos foram destinados a IFLY BRAZIL.

Destarte, segundo o autuante, o grupo SKYVENTURE/IFLY BRAZIL e a COMMERCIUM criaram um modus operandi que permitiu a transferência do risco das operações da COMMERCIUM para IFLY BRAZIL (a real adquirente DE FATO), o que confirma tratar-se de uma operação por conta e ordem. Isso já é demonstrado por si só na Tabela de fl. 76, pois se não fossem as vendas "combinadas" da COMMERCIUM para a IFLY e os adiantamentos de recursos efetuados pela IFLY BRAZIL, o importador não teria condições financeiras suficientes (recursos exclusivamente próprios), sob o ponto de vista da liquidez, para arcar com todas as operações.

Essa transferência do risco operacional para a real adquirente, a IFLY BRAZIL, já descaracteriza, de acordo com a fiscalização, a operação Por Encomenda declarada pela COMMERCIUM, e também descaracterizaria a operação Por Conta Própria, caso esta tivesse sido declarada.

Para corroborar mais a constatação da insuficiência financeira da COMMERCIUM para arcar sozinha com todo o custo das operações junto à IFLY, a fiscalização aduz que ambas as empresas adotaram como estratégia o pagamento ao exportador, em regra, sempre após a efetiva nacionalização das mercadorias importadas, ou seja, os contratos de câmbio foram firmados posteriormente às nacionalizações.

O termo americano "NET 10 DAYS", que na prática significa esse tipo de pagamento do câmbio posteriormente à nacionalização, foi utilizado pelo importador em todas as DI cujas mercadorias foram repassadas à IFLY. Na

fatura comercial, o exportador utilizou a expressão "Until 10 days after nationalization" com o mesmo propósito.

Desse modo, segundo o autuante, a COMMERCIUM pagava a SKYVENTURE (o exportador) com recursos da controlada do próprio exportador, a IFLY BRAZIL, ou seja, a COMMERCIUM devolvia os recursos aportados à SKYVENTURE.

A fiscalização informa, ainda, que a COMMERCIUM adota um padrão de registro interno para identificar contabilmente as suas operações de importação. Com o confronto entre os livros contábeis, declarações de importação e contratos de câmbio, pôde-se inferir que todas as DI possuem número específico de identificação na contabilidade da empresa importadora.

Através disso pode-se, segundo o autuante, verificar que os recursos financeiros transferidos do Grupo SKYVENTURE/IFLY para a COMMERCIUM foram utilizados para pagamento dos contratos de câmbio relativos às importações efetuadas por esta última empresa.

Assim, a fiscalização conclui que houve simulação de operações de importação por encomenda no caso em tela. Houve a transferência do risco da operação, sobretudo financeiro, para a IFLY BRAZIL, se não de forma plena, ao menos parcialmente, o que por si só já configura, de acordo com o autuante, uma operação por conta e ordem da IFLY BRAZIL (a real adquirente DE FATO). Desse modo, a COMMERCIUM atuou como uma intermediária apenas, prestando um serviço.

Outrossim, de acordo com o autuante, o importador apresentou à fiscalização documento que retrata todos os custos das operações sob análise (ANEXO III). Nesse documento consta também uma margem de lucro de 5% nas operações com a IFLY. Esse percentual comumente reflete, segundo a fiscalização, uma prestação de serviço.

Por fim, segundo o autuante, a COMMERCIUM não era a real interessada nos produtos e, dessa maneira, não assumiu todo o risco que lhe caberia, caso as importações fossem mesmo na modalidade Por Encomenda. Este tipo de operação requer que o importador opere de forma plena por sua conta e risco, inclusive que todos os recursos utilizados na operação sejam efetivamente seus, não admitindo antecipações de recursos de terceiros.

O autuante informa, ainda, que a IFLY tinha solicitado, em julho de 2015, sua habilitação para operar no comércio exterior, mas na modalidade limitada. Somente após o primeiro procedimento especial, esta empresa solicitou reenquadramento de sua modalidade para ilimitada

(10/12/2015). E somente após o procedimento fiscal e retenção das mercadorias essa empresa protocolou o pedido de vinculação ao importador COMMERCIUM.

A fiscalização alega que, apesar de o despacho que concedeu a habilitação na modalidade LIMITADA à empresa IFLY ter sido proferido em 04/08/2015 e de o contrato comercial entre a IFLY e a COMMERCIUM ter sido firmado em 11/08/2015, a operação conjunta entre as duas empresas já estava estruturada e ocorrendo antes mesmo dessas datas.

O contrato comercial entre as partes já existia desde agosto de 2015. As operações entre as empresas se iniciaram até mesmo antes de elas firmarem contrato comercial, não sendo este documento crucial para caracterização da operação, porque, na essência, tratase, de acordo com o autuante, de uma operação por conta e ordem, independente de contrato formal.

Portanto, na visão da fiscalização, é claro que houve o intento de ambas empresas no cometimento das infrações anteriores e, posteriormente, na qualificação da operação por encomenda nas operações objeto do Relatório Fiscal, e não por conta e ordem da IFLY.

O registro da Declaração de Importação, com o consequente início do despacho aduaneiro, de acordo com o autuante, exclui a espontaneidade dos contribuintes no que diz respeito às informações ali declaradas. No caso das DI 15/2200503-1 e 15/2206323-6, toda a documentação instrutiva (conhecimentos de transporte, faturas comerciais e romaneios de carga) indicam exclusivamente a COMMERCIUM como sendo importador e responsável pela operação, não mencionando a IFLY BRAZIL, o que é obrigatório numa operação por conta e ordem, especialmente em relação à fatura comercial e à DI.

Não se trata, portanto, conforme o autuante, de mera ausência de indicação do participante na fatura comercial (invoice), mas de ocultação do sujeito passivo da operação - a IFLY BRAZIL, com implicações tributárias e de responsabilização. No caso, essa ocultação é infração punível com a pena de perdimento das mercadorias.

Assim, segundo a fiscalização, foram constatadas no Procedimento Especial de Controle Aduaneiro, instaurado sobre as operações de importação amparadas pelas DI 15/2200503-1 e 15/2206323-6, as seguintes infrações puníveis com a pena de PERDIMENTO das mercadorias:

“1. ocultação do sujeito passivo, mediante fraude ou simulação, inclusive interposição fraudulenta de terceiros; e

2. falsidade da fatura apresentada como documento instrutivo da operação de importação.”

A primeira infração é prevista no art. 23, inciso V, § 1º, do Decreto-lei nº 1.455/1976. No caso em tela, segundo a fiscalização, conforme elementos trazidos ao longo do Relatório Fiscal, houve a fraude ou simulação de uma operação por encomenda entre a IFLY BRAZIL e a COMMERCIMUM, quando, de fato, trata-se de uma operação por conta e ordem da IFLY BRAZIL, pertencente ao grupo SKYVENTURE.

Destarte, a IFLY teve a sua real qualificação na operação ocultada e a COMMERCIMUM foi interposta como importador por encomenda de forma fraudulenta, causando dano ao erário. É importante frisar que o dano ao erário nesse tipo de conduta também deve ser analisado sobre o prisma da concorrência desleal.

Na concorrência desleal, em virtude de fraude na importação e da evasão dos tributos incidentes nela e nas operações seguintes, os custos das mercadorias para o importador e para o real adquirente são inferiores àqueles assumidos pelos demais participantes do mercado, quando se submetem aos controles legais sem a tentativa de burlá-los.

No caso em apreço, há, segundo o autuante, robustos elementos de uma operação por conta e ordem da IFLY BRAZIL (grupo SKYVENTURE) e o correspondente nexo de causalidade para que a real operação entre as envolvidas fosse ocultada e, por conseguinte, para simulação da operação por encomenda, conforme já demonstrado no tópico anterior. Ainda que as empresas envolvidas na conduta fraudulenta contestem essa conclusão, é cediço que a operação de comércio exterior realizada em desacordo com os requisitos e condições estabelecidos na forma do § 1º do art. 11 da Lei 11.281/2006 presume-se por conta e ordem de terceiros. Isso significa que, de uma forma ou de outra, a operação sob análise fiscal é irregular e sujeita à aplicação da pena de perdimento.

Nesse contexto, segundo a fiscalização, um dos requisitos de uma operação por conta própria ou encomenda é que a operação seja executada plenamente por conta e risco do importador, incluindo a utilização exclusiva de recursos próprios por este interveniente, seja para pagamento cambial, seja para pagamento de tributos e demais despesas operacionais relacionadas à operação de importação.

Nesta ação fiscal, constatou-se, de acordo com o autuante, que as operações de importação foram realizadas por conta e risco da IFLY, a real adquirente. A fiscalização destaca ainda a identificação de adiantamentos

de recursos da IFLY para COMMERCIIUM para sustentar etapas das operações de importação, o que por si só também já retira a possibilidade de uma operação por encomenda.

Por fim, o modus operandi adotado proporcionou, segundo a fiscalização, "vantagens" para ambas empresas envolvidas (desoneração de ICMS, aumento de lucro etc), não cabendo ainda se falar em boa fé, mormente quando promovidos por pessoas jurídicas (empresas especializadas).

A segunda infração está prevista no art. 23, inciso IV, §1º, do Decreto-lei nº 1.455/1976, combinado com o art. 105, inciso VI, do Decreto-lei nº 37/1966.

Em vista dos argumentos e documentos probantes apresentados, restou comprovado, de acordo com o autuante, que a fatura apresentada pelo importador é ideologicamente falsa.

A fatura comercial, por sua vez, é documento instrutivo da Declaração de Importação, conforme determinado no art. 553 do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/2009). Ao apresentar documento falso à fiscalização, independente se na acepção ideológica ou material, o contribuinte provoca dano ao erário punível com o perdimento da mercadoria, nos termos do artigo 23 do Decreto-Lei n. 1.455/1976, combinado com o artigo 105 do Decreto-Lei n. 37/1966, inciso VI, regulamentado pelo artigo 689, VI, § 3º-A, do Decreto n. 6.759/2009.

No caso em concreto, houve, segundo o autuante, a ocultação da IFLY BRAZIL, adquirente por conta e ordem de fato, a qual não constou consignada das faturas comerciais atreladas as importações, obrigação esta necessária, nos termos da legislação acima exposta e do art. 4º da IN SRF 225/2002.

Ainda de acordo com a fiscalização, em virtude da impossibilidade de apreensão das mercadorias, tendo em vista a entrega das cargas via decisão judicial nos autos do Processo nº 0004470-35.2016.4.01.3400, e levando-se em conta o fato de que já ocorreu o consumo das mercadorias, as quais foram incorporadas ao ativo do real adquirente IFLY BRAZIL, a penalidade deve ser substituída por multa, nos termos do art. 23, §3º do Decreto-Lei 1.455/1976 e arts. 73, §§ 1º e 2º e 77 da Lei 10.833/2003.

Verificada a ocorrência de fatos que, em tese, configuram ilícitos penais, foi formalizada Representação Fiscal para Fins Penais ao Ministério Público Federal - processo administrativo n. 15771-722.196/2017-90, em cumprimento ao disposto na Portaria SRF n. 2.439, de 21 de dezembro de 2010.

Cientificada das exigências fiscais, por abertura de mensagem, em 03/07/2017 (fl. 3.823-3.824), a IFLY BRAZIL apresentou, em 28/07/2017 (fl. 3.884), impugnação (fls. 3.864-3.876) na qual alega, em síntese, que:

-há atipicidade. O auto de infração ora impugnado é um absurdo, e mais um exemplo do abuso, e da falta de noção, com que alguns agentes fiscais aplicam o artigo 23, V, do Decreto nº 1.455/1976;

-mais de uma centena de páginas de auto de infração foram escritas para o auditor chegar à conclusão de que a operação declarada por encomenda entre a COMMERCIUM e a sua cliente IFLY deveria tê-lo sido por conta e ordem. E que isso é uma fraude, a qual o auditor fiscal batizou de "ocultação da real qualificação do sujeito passivo";

-a denominada "ocultação da real qualificação do sujeito passivo" (ainda que alguém concorde em denominar assim a mera divergência quanto à classificação de uma operação na categoria de encomenda ou conta e ordem), em nada se assemelha à "ocultação do sujeito passivo", prevista no artigo 23, inciso V, do Decreto-lei nº 1.455/1976, que é o fato típico (e que mesmo esse precisa ser doloso);

-tanto da forma como foi feito, e a Impugnante entende que está correto (COMMERCIUM por encomenda da IFLY), como na forma preconizada pela fiscalização autuante (COMMERCIUM por conta e ordem da IFLY), o nome de uma e outra empresa aparecem no mesmo campo da DI, com o mesmo grau de destaque. Por isso, não tem lógica a afirmação de que houve ocultação do nome da Impugnante, porque o nome dela, IFLY, consta na folha de rosto de ambas as DIs motivadoras da exação impugnada;

-exatamente por isso, o AFRFB autuante precisou dar uma interpretação extensiva, generosa, ao tipo penal-administrativo do artigo 23, V, do Decreto-lei nº 1.455/1976, criando a figura da "ocultação da real qualificação do sujeito passivo". Porém, isso não é legítimo, devido ao princípio da tipicidade, que é um dos alicerces da segurança jurídica;

-a empresa IFLY não foi acobertada, uma vez que nome dela consta de ambas as DIs, no campo próprio para tal, onde deveria constar. Por tal razão, também não adequação típica da conduta descrita no auto de infração ao artigo 33 da lei nº 11.488/2003;

-o máximo que se poderia admitir como sendo cabível para o caso deste auto de infração, de uso equivocado, em tese, de um tipo de terceirização (encomenda) no lugar de outro (conta é ordem), seria a aplicação da multa do artigo 711, III, do Regulamento Aduaneiro por "prestação de forma

inexata de informação de natureza administrativo-tributária", de 1% (um por cento) do valor aduaneiro da mercadoria;

-isso, porém, admitindo como correto o entendimento do AFRFB autuante de que a classificação da operação como "conta e ordem" seria mais adequada. Porém, isso é bastante discutível;

-a classificação da operação como "por encomenda" não está errada; mesmo na visão do auditor fiscal, o risco da operação não foi todo transferido para a encomendante, conforme se pode depreender do que foi escrito à fl. 92. Em outras palavras, o auto de infração tenta apontar que há uma situação concreta em que o risco da operação teria sido compartilhado, dividido, entre importador e encomendante.

-data máxima vênua, isso não ocorreu. Houve mera participação do encomendante na operação, perfeitamente lícita, nos termos do § 3º do art. 11 da Lei nº 11.281/2006;

-com efeito, o auto de infração enfatiza que o pagamento ao exportador ocorre em prazo suficiente para permitir a venda da mercadoria nacionalizada, e o recebimento do valor dessa venda pela COMMERCIUM, a tempo do fechamento do câmbio, porém se esquece de mencionar que a COMMERCIUM, no início do despacho, pagou todos impostos da importação, o que importa na assunção para si do risco TOTAL da operação, posto que, além de desembolsar esses valores (que são expressivos), ainda continua devedora do câmbio, que terá de ser pago;

-e, no tocante aos impostos, há que se colocar em destaque, também, que o autuante não apontou nem fundamentou o lançamento em qualquer insuficiência de pagamento de tributos na importação. Ou seja, mesmo na versão da autoridade lançadora, a operação é correta, e o erro (inexistente, na verdade) meramente formal;

-na visão fiscal, a autuada, se não de forma plena, assumiu ao menos parcialmente riscos da operação, e, para fazer sua sustentação, cita fatos relativos a outra DI, que não as integrantes do auto ora impugnado. A citação fiscal é que naquele processo a carga foi liberada por determinação judicial, mediante caução prestada pela IFLY;

-ora, no alheio exemplo apresentado pelo auditor, naquela DI, se por um lado a IFLY prestou a caução judicial de fls. 107, a COMMERCIUM, coautora da mesma ação judicial, foi quem arcou com o custo dos advogados, sendo que a caução poderá ser recuperada pela ora impugnante ao final da contenda judicial, mas os honorários de advogado (suportados pela COMMERCIUM) jamais o serão;

-Se a COMMERCIIUM financia a operação com recursos próprios, e assume os riscos financeiros e cambiais da operação (fatos reconhecidos expressamente no auto de infração), e se ela lucra (ou perde) com o resultado, ela não é prestadora de serviços, e a classificação da operação como conta e ordem (modalidade de prestação de serviços segundo a IN SRF 225/2002) não é, data máxima vênia, a mais adequada;

-no mínimo é preciso concordar que a classificação da operação objeto do auto de infração como encomenda ou "conta e ordem" não é algo evidente nem estreme de dúvidas, de tal forma que a divergência de opiniões e de interpretações jurídicas, quando ambas são plausíveis, não é causa para aplicação de pena de perdimento;

-importante, neste caso, é que tanto a COMMERCIIUM quanto a IFLY, seja esta última melhor classificada como "encomendante" ou como "adquirente por conta e ordem", se apresentaram à Receita Federal de forma transparente e fizeram seus nomes constarem de ambas as declarações de importação objeto do auto de infração. Daí a improcedência do lançamento, que se impõe;

-outro ponto a considerar é que nem sempre o erro do contribuinte no cumprimento das obrigações acessórias inerentes à operação por conta e ordem (neste caso foram cumpridas as obrigações acessórias inerentes à encomenda) implica em ocultação de sujeito passivo e em perdimento. Exemplo disso são as regras dos artigos 12 e 86 da IN SRF 247/2002;

-com base nesses dispositivos, o descumprimento de obrigações acessórias inerentes à conta e ordem traz como consequência a tributação da operação como se fosse uma compra e venda, e não automaticamente o perdimento, como ocorreu no auto de infração em debate, inclusive com inovação no texto legal dos artigos 23, V, do Decreto-lei 1.455/1976 e 33 da lei nº 10.833/2007;

-a IFLY BRAZIL é o braço brasileiro do conglomerado mundial capitaneado pela SKYVENTURE LLC US (www.skyventure.com), que desenvolveu a tecnologia de túneis de vento verticais, inaugurou o primeiro túnel de vento vertical em Orlando, EUA, em 1998, e a partir daí criou uma indústria de entretenimento, treinamento e educação em torno desses equipamentos, contando hoje com mais de 70 túneis de vento espalhados pelo mundo;

-no momento das importações objeto do auto de infração em debate (e ainda agora) o grupo SKYVENTURE estava em expansão mundial, construindo 28 novos túneis de vento em diversos países, sendo dois deles

no Brasil, em Brasília e em São Paulo, ambos em fase final de construção com inauguração prevista para dezembro de 2015, e concretizada em 23 de Fevereiro de 2016 (Brasília) e 14 de Abril de 2017 (São Paulo);

-o grupo tinha planos para instalar mais dois túneis de vento em 2016 e dois túneis de vento em 2017, totalizando seis túneis de vento totalmente operacionais no Brasil até o final de 2017. Atualmente, devido à crise econômica e à insegurança jurídica provocada pela autuação fiscal, os planos de investimento da SKYVENTURE no Brasil foram reduzidos para apenas mais um túnel de vento, no Rio de Janeiro;

-enfim, o que se procurou demonstrar com este tópico é que as acusações lançadas no auto de infração vergastado, especialmente da forma como são descritas, são totalmente injustas e desarrazoadas;

-não fosse a atuação irretocável do Poder Judiciário, os túneis de vento de Brasília e de São Paulo poderiam não ter sido inaugurados. Essa é uma amostra do mal que uma atuação fiscal insensata, revelada no auto de infração combatido, causa ao Brasil e aos empresários que se atrevem a acreditar no país, e a aqui investirem;

-claro que o Poder Judiciário, no caso em relevo, determinou a imediata liberação das mercadorias sem qualquer ônus para a COMMERCIMUM e a IFLY (decisão já confirmada por sentença). O despropósito desta autuação fiscal, salvo melhor juízo, é nítido;

-infelizmente, contudo, a atuação rápida e precisa do Poder Judiciário neste caso não foi capaz de desfazer completamente o mal estar causado junto ao investidor estrangeiro, o que contribuiu, juntamente com a crise econômica atual, para a redução dos planos de investimento da SKYVENTURE, de seis túneis de vento para apenas três (Brasília, São Paulo e Rio de Janeiro);

-diante do exposto, requer o seguinte:

“(i) a improcedência total do lançamento, pelas razões expostas; (ii) sucessivamente, a redução da penalidade para 1 % do valor da operação, por aplicação ao caso concreto do artigo 711, III, do Regulamento Aduaneiro 2009, e a exclusão da Impugnante da condição de devedora solidária dessa exação”.

Cientificada das exigências fiscais, por abertura de mensagem, em 29/06/2017 (fl. 3.816) a COMMERCIMUM apresentou, em 28/07/2017 (fl. 3.826), impugnação na qual alega, em síntese, que:

-há atipicidade.

-a "ocultação da real qualificação do sujeito passivo" em nada se assemelha à "ocultação do sujeito passivo", prevista no artigo 23, inciso V, do Decreto-lei nº 1.455/1976, que é o fato típico, e que precisa ser doloso;

- Tanto da forma como foi feito, e a Impugnante entende que está correto (Impugnante por encomenda da IFLY), como na forma preconizada pela fiscalização autuante (Impugnante por conta e ordem da IFLY), o nome de uma e outra empresa aparecem no mesmo campo da DI, com o mesmo grau de destaque. Por isso, não tem lógica a afirmação de que houve ocultação do nome da IFLY, porque o nome dela consta na folha de rosto de ambas as DIs motivadoras da exação impugnada;

-exatamente por isso, o AFRFB autuante precisou dar uma interpretação extensiva, generosa, ao tipo penal-administrativo do artigo 23, V, do Decreto-lei nº 1.455/1976, criando a figura da "ocultação da real qualificação do sujeito passivo". Porém, isso não é legítimo, devido ao princípio da tipicidade, que é um dos alicerces da segurança jurídica;

-empresa IFLY não foi acobertada, uma vez que nome dela consta de ambas as DIs, no campo próprio para tal, onde deveria constar. Por tal razão, também não adequação típica da conduta descrita no auto de infração ao artigo 33 da lei nº 11.488/2003;

-o máximo que se poderia admitir como sendo cabível para o caso deste auto de infração, de uso equivocado, em tese, de um tipo de terceirização (encomenda) no lugar de outro (conta é ordem), seria a aplicação da multa do artigo 711, III, do Regulamento Aduaneiro;

-isso, porém, admitindo como correto o entendimento do AFRFB autuante de que a classificação da operação como "conta e ordem" seria mais adequada. Porém, isso é bastante discutível;

-a classificação da operação como "por encomenda" não está errada; mesmo na visão do auditor fiscal, o risco da operação não foi todo transferido para a encomendante, conforme se pode depreender do que foi escrito à fl. 92. Em outras palavras, o auto de infração tenta apontar que há uma situação concreta em que o risco da operação teria sido compartilhado, dividido, entre importador e encomendante.

-data máxima vênua, isso não ocorreu. Houve mera participação do encomendante na operação, perfeitamente lícita, nos termos do § 3º do art. 11 da Lei nº 11.281/2006;

-com efeito, o auto de infração enfatiza que o pagamento ao exportador ocorre em prazo suficiente para permitir a venda da mercadoria

nacionalizada, e o recebimento do valor dessa venda pela COMMERCIMUM, a tempo do fechamento do câmbio, porém se esquece de mencionar que a COMMERCIMUM, no início do despacho, pagou todos impostos da importação, o que importa na assunção para si do risco TOTAL da operação, posto que, além de desembolsar esses valores (que são expressivos), ainda continua devedora do câmbio, que terá de ser pago;

-e, no tocante aos impostos, há que se colocar em destaque, também, que o autuante não apontou nem fundamentou o lançamento em qualquer insuficiência de pagamento de tributos na importação. Ou seja, mesmo na versão da autoridade lançadora, a operação é correta, e o erro (inexistente, na verdade) meramente formal;

-na visão fiscal, a autuada, se não de forma plena, assumiu ao menos parcialmente riscos da operação, e, para fazer sua sustentação, cita fatos relativos a outra DI, que não as integrantes do auto ora impugnado. A citação fiscal é que naquele processo a carga foi liberada por determinação judicial, mediante caução prestada pela IFLY;

-ora, no alheio exemplo apresentado pelo auditor, naquela DI, se por um lado a impugnante, coautora da mesma ação judicial, foi quem arcou com o custo dos advogados, conforme nota fiscal de serviços advocatícios anexa, sendo que a caução poderá ser recuperada pela IFLY ao final da contenda judicial, mas os honorários de advogado (suportados pela impugnante) jamais o serão;

-Se a COMMERCIMUM financia a operação com recursos próprios, e assume os riscos financeiros e cambiais da operação (fatos reconhecidos expressamente no auto de infração), e se ela lucra (ou perde) com o resultado, ela não é prestadora de serviços, e a classificação da operação como conta e ordem (modalidade de prestação de serviços segundo a IN SRF 225/2002) não é a mais adequada;

-no mínimo é preciso concordar que a classificação da operação objeto do auto de infração como encomenda ou "conta e ordem" não é algo evidente nem estreme de dúvidas, de tal forma que a divergência de opiniões e de interpretações jurídicas, quando ambas são plausíveis, não é causa para aplicação de pena de perdimento;

-importante, neste caso, é que, tanto a COMMERCIMUM, quanto a IFLY, se apresentaram à Receita Federal de forma transparente e fizeram seus nomes constarem de ambas as declarações de importação objeto do auto de infração. Daí a improcedência do lançamento, que se impõe;

-outro ponto a considerar é que nem sempre o erro do contribuinte no cumprimento das obrigações acessórias inerentes à operação por conta e ordem (neste caso foram cumpridas as obrigações acessórias inerentes à encomenda) implica em ocultação de sujeito passivo e em perdimento. Exemplo disso são as regras dos artigos 12 e 86 da IN SRF 247/2002;

-com base nesses dispositivos, o descumprimento de obrigações acessórias inerentes à conta e ordem traz como consequência a tributação da operação como se fosse uma compra e venda, e não automaticamente o perdimento, como ocorreu no auto de infração em debate, inclusive com inovação no texto legal dos artigos 23, V, do Decreto-lei 1.455/1976 e 33 da lei nº 10.833/2007;

-ainda que se entenda que a infração tenha sido cometida, o que se admite para fins de argumentação, a responsabilidade da Impugnante deve ser afastada, uma vez que a sua capacidade financeira é incontroversa. O CARF já decidiu nesse sentido, conforme ementa de Acórdão transcrita; -diante do exposto, requer: (i) a improcedência total do lançamento, pelas razões expostas; (ii) sucessivamente ao pedido (i) acima, a redução da penalidade para 1 % do valor da operação, por aplicação ao caso concreto do artigo 711, III, do Regulamento Aduaneiro 2009; (iii) sucessivamente ao pedido (ii) acima, seja afastada a responsabilidade da Impugnante. É o relatório.

A 7ª Turma da DRJ/FOR, em 22 de setembro de 2017, não conheceu da impugnação, sob os termos da seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 22/12/2015 a 24/12/2015 PROCESSOS ADMINISTRATIVO E JUDICIAL. IDENTIDADE DE OBJETO. RENÚNCIA À INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. Em razão do princípio da unidade de jurisdição, a propositura de ação na Justiça contra a Fazenda Pública implica renúncia ao direito de recorrer às instâncias julgadoras administrativas, no tocante à matéria discutida judicialmente, de modo que o lançamento fica vinculado ao que for decidido no Poder Judiciário.

Impugnação Não Conhecida

Crédito Tributário Mantido

Os intervenientes apresentaram tempestivos recursos, com exatos argumentos em ambas as defesas, os quais se resumem a:

- i) Que a decisão recorrida não cotejou adequadamente os elementos do processo judicial, como forma de evitar o exame das razões de mérito da impugnação, e que é o caso de nulidade do auto de infração;
- ii) Atipicidade – não configuração da interposição fraudulenta, posto que não houve ocultação;
- iii) Enquadramento típico, em tese, ao artigo 711, inciso III, do RA 2009;
- iv) A classificação da operação como “por encomenda” não está errada;

Após, juntam petição afirmando o trânsito em julgado da ação ordinária nº 0004470-35.2016.4.01.3400, que contestava a aplicação da pena de perdimento das declarações de importação debatidas no presente processo administrativo.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Mariel Orsi Gameiro**, Relatora

O recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, portanto dele tomo integral conhecimento.

Cinge-se a controvérsia nos seguintes pilares argumentativos:

- i) Análise da concomitância posta pela decisão de primeira instância, que considerou que as declarações de importação aqui debatidas já foram objeto de análise da ação ordinária nº 0004470-35.2016.4.01.3400;
- ii) Após análise da existência – ou não, do instituto da concomitância, se há ocorrência da prescrição intercorrente, hábil a ensejar o sobrestamento do presente processo administrativo;
- iii) Se superados os pilares argumentativos supramencionados, análise do mérito em relação à (in) ocorrência de interposição fraudulenta, pela atipicidade da conduta que apenas pressupõe equívoco na modalidade indireta de importação, e, se for o caso, análise dos indícios e do conjunto probatório constante nos autos.

Pois bem, tratarei em partes.

Concomitância ou prejudicialidade?

Decidiu a DRJ pelo não conhecimento de ambas impugnações – que basicamente dispunham sobre os mesmos argumentos de mérito apresentados em sede de recurso voluntário, tendo em vista o reconhecimento da concomitância, pela identificação do objeto discutido no presente processo administrativo fiscal e da ação ordinária nº 0004470-35.2016.4.01.3400.

Contudo, discordo desse entendimento, e, explico.

O reconhecimento da concomitância, em paralelo à doutrina de Direito Processual acerca do conceito de litispendência, somente impedirá o curso regular do processo administrativo a existência de processo judicial relativo à demanda idêntica, observando-se as mesmas partes, a mesma causa de pedir (englobando a causa de pedir próxima — ou fundamentos de fato — e a causa de pedir remota — ou fundamento de direito) e o mesmo pedido (postulação incidente sobre o bem da vida).¹

E, diferente disso, na prejudicialidade – diferente da litispendência/concomitância, há uma comparação de casos próximos, na litispendência há identidade dos processos comparados (mesmas partes, causas de pedir e pedidos). Assim, configurada litispendência entre dois PAFs, a solução é a extinção daquele formado posteriormente. Já havendo litispendência entre um processo administrativo e outro judicial, a solução é pela concomitância, com prevalência do processo judicial (artigo 38, parágrafo único da LEF e Súmula nº 1 do Carf). Ainda, há *conexão* entre demandas sempre que houver identidade entre suas causas de pedir e/ou pedidos. Há, todavia, *continência* quando existir identidade de partes e causa de pedir, mas o pedido de uma, por ser mais amplo, abrange o da outra. O artigo 55, §3º do CPC prevê ainda uma hipótese que vem sendo denominada pela doutrina de *conexão por afinidade*, quando há risco de prolação de decisões conflitantes ou contraditórias entre demandas caso elas sejam decididas separadamente, ainda que tecnicamente não haja conexão entre elas.²

No caso em comento, a ação ordinária nº 0004470-35.2016.4.01.3400, foi ajuizada com objetivo de elidir o intento inicial da fiscalização de retenção das mercadorias durante o procedimento fiscalizatório – permitido por liminar a liberação do equipamento necessário à construção dos túneis de vento, bem como evitar a aplicação da multa de perdimento, conforme se verifica na petição inicial, acostada aos autos nas fls. 396 a 447:

¹ <https://www.conjur.com.br/2021-abr-14/direto-carf-concomitancia-carf-pedras-meio-caminho-aplicacao-sumula/>

² <https://www.conjur.com.br/2025-jul-23/a-causa-da-prejudicialidade-externa-na-jurisprudencia-do-carf/>

V – O DIREITO

37. Tanto o e. TRF/1ª. Região quanto as próprias instâncias administrativas da Receita Federal já superaram aquela visão estreita de que a simples omissão do nome do encomendante (ou adquirente por conta e ordem) na declaração de importação seria suficiente para caracterizar interposição fraudulenta, e daí pena de perdimento.

38. Sobre isso, anote-se que o caso presente é sem precedentes, porque nem omissão houve. Apenas o auditor fiscal postula que a operação deveria ter sido declarada na modalidade "conta e ordem" da IN SRF 225/2002 ao invés da modalidade "encomenda" da IN RFB 634/2006.

39. O TRF/1ª. Região firmou entendimento de que a maior penalidade, em tese, aplicável na hipótese de ocultação do sujeito passivo seria uma pena pecuniária de 10% do valor dos bens retidos. No Anexo III estão reunidos diversos acórdãos recentes nesse sentido. Isto também, por si só, ao afastar qualquer possibilidade de perdimento, já desautoriza de imediato a retenção alfandegária.

(...)

VI – OFERECIMENTO DE CAUÇÃO EM DINHEIRO PARA LIBERAÇÃO IMEDIATA DAS MERCADORIAS

42. No presente caso, é nítida a ausência de qualquer má-fé ou intuito de fraude. Muito pelo contrário. Impossível falar de ocultação do nome do adquirente (IFLY BRAZIL) quando seu nome consta da DI, informado precisamente no campo próprio para tal fim. **Diante disso, penalidade, se houver, haverá de ser de 1% do valor das mercadorias** (se seguido o entendimento da Delegacia de Julgamento – Anexo IV) **ou de 10% do valor das mercadorias** (se adotado o entendimento do e. TRF/1ª. Região – Anexo III - e considerando o pior cenário para as Autoras).

43. Exatamente por isso, as Autoras apresentarão, em sede de antecipação de tutela, pedidos sucessivos de liberação do motor e quadro de comando do túnel de vento a ser inaugurado em São Paulo com garantia em dinheiro de 1% do valor das mercadorias, de 10% do valor das mercadorias, ou de 100% do valor das mercadorias, conforme vier a ser o entendimento *initio litis* de V. Exa.

44. Acresça-se a isto o fato de que o equipamento, uma vez desembaraçado, não será consumido nem vendido. Ao contrário, será instalado no local preparado para recebê-lo (vide foto no item 04, acima), onde permanecerá trabalhando, enquanto durar sua vida útil, gerando empregos, impostos e, claro, diversão, para todos aqueles que quiserem vivenciar a experiência única de voar, estar em queda livre, sem precisar correr os riscos inerentes a saltar de um avião.

45. Examinando a questão sob outro ângulo, a retenção desses equipamentos não trará nenhum benefício para a erário (muito pelo contrário, pois impedirá um projeto que demandou investimento significativo de entrar em operação), porque tanto o motor quanto o quadro de comando retidos são

específicos para utilização em túneis de vento verticais com tecnologia SKYVENTURE.

46. Para que V. Exa. tenha uma ideia da seriedade com que o grupo SKYVENTURE trata a segurança, apenas pessoas treinadas e aprovadas em cursos específicos podem trabalhar junto aos usuários dos túneis de vento, sendo que para cada profissional habilitado existe um controle específico de horas de voo e de manobras que o mesmo está habilitado a fazer, sendo necessário novo exame, para cada avanço de estágio.

47. Exemplo disso é o próprio CEO do grupo SKYVENTURE no Brasil, Sr. Fábio Diniz, campeão brasileiro de paraquedismo por 13 vezes consecutivas e instrutor civil de fuzileiros navais do Batalhão Toneleiro da Marinha. Eis, a título de curiosidade, o seu cadastro:



Fonte: www.tunnelflight.com

(Instituição internacional que regulamenta túneis de vento pelo mundo)

48. Por fim, no que tange à boa-fé e transparência das Autoras, deve ser ressaltado, também, que todas as importações por encomenda da IFLY BRAZIL são exclusivamente para seu ativo fixo, não existindo, destarte, possibilidade de a empresa, nem mesmo em tese, se beneficiar da quebra da cadeia do IPI na importação desses equipamentos.

(...)

VI – PEDIDO

49. Diante do exposto, as Autoras requerem a V. Exa.:

(i.1) em sede de antecipação de tutela, determine a imediata entrega à Autoras das mercadorias objeto das Declarações de Importação (DI) nº. 15/2200503-1 (doc. A-1) e 15/2206323-6 (doc. A-2), sem prejuízo do procedimento fiscal instaurado (doc. F) para averiguar se as operações ajustam-se melhor à modalidade “encomenda” (da IN RFB 634/2006) ou “carta e ordem” (IN SRF 225/2002);

(i.2) sucessivamente, com base nos acórdãos da Delegacia da Receita Federal de Julgamento reunidos no Anexo IV, determine à RÉ o desembaraço aduaneiro dos equipamentos objeto das DIs nº. 15/2200503-1 (doc. A-1) e 15/2206323-6 (doc. A-2), mediante prestação de caução, em dinheiro, de 1% (um por cento) do valor das mercadorias;

(i.3) sucessivamente, em sede de antecipação de tutela, com base no entendimento atual do e. TRF/1ª. Região, exemplificado no item 39, acima, determine à RÉ o desembaraço aduaneiro dos equipamentos objeto das DIs nº. 15/2200503-1 (doc. A-1) e 15/2206323-6 (doc. A-2), mediante prestação de caução, em dinheiro, de 10% (dez por cento) do valor das mercadorias;

(i.4) outra vez sucessivamente, em sede de antecipação de tutela, determine à RÉ o desembaraço aduaneiro dos equipamentos objeto das DIs nº. 15/2200503-1 (doc. A-1) e 15/2206323-6 (doc. A-2), mediante prestação de caução, em dinheiro, de 100% (cem por cento) do valor das mercadorias;

(ii) a intimação da D. PFN para cumprimento da liminar, e a citação da RÉ, para contestar;

(iii) no mérito, a declaração do direito das Autoras ao desembaraço aduaneiro das mercadorias objeto das DIs nº. 15/2200503-1 (doc. A-1) e 15/2206323-6 (doc. A-2), e à restituição da garantia eventualmente prestada em sede de antecipação de tutela.

Nota-se dos pedidos, e das decisões exaradas, de forma favorável aos recorrentes, que, na verdade, a exordial trata especificamente da pena de perdimento – diferente da multa substitutiva da pena de perdimento, lastro do presente auto de infração, o que deturpa o reconhecimento de idêntico objeto tratado entre processo judicial e processo administrativo fiscal.

Conforme consta do próprio auto de infração e de despacho proferido no curso do processo:

PROCESSO	15771.722.194/2017-09
INTERESSADO	IFLY BRAZIL INDOOR SKYDIVING LTDA
CNPJ	21.423.941/0001-08

Trata-se primeiramente de processo relativo a lançamento de crédito tributário em função da impossibilidade de apreensão das cargas, ocasionada por decisão judicial que determinou a entrega das mercadorias ao importador SEM a prestação de garantia no valor total de R\$ 1.299.992,33 (um milhão, duzentos e noventa e nove mil, novecentos e noventa e dois reais e trinta e três centavos).

Tendo em vista a ciência eletrônica da empresa autuada e do responsável solidário (COMMERCIUM COMERCIAL IMPORTADORA EXPORTADORA LTDA – CNPJ 07.431.724/0001-39), ao Auto de Infração lavrado (0817900/01236/17), segue para encaminhamento à EQCOT para as providências cabíveis.

Constatada a ocorrência de fatos que, em tese, configuram ilícitos penais, foi formalizada Representação Fiscal para Fins Penais ao Ministério Público Federal – processo administrativo nº 15771.722.196/2017-90 (Portaria SFR nº 2.439, de 21 de dezembro de 2010).

001 – MULTA SUBSTITUTIVA DO PERDIMENTO – IMPOSSIBILIDADE DE APREENSÃO DA MERCADORIA IMPORTADA	
Aplicação de multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria pela impossibilidade de sua apreensão, tendo em vista a entrega da carga via decisão judicial nos autos do Processo nº 0004470-35.2016.4.01.3400, e que já ocorreu o consumo da mercadoria, a qual foi incorporada ao ativo do real adquirente (vide <u>Figura 2</u>).	
Data	Valor Aduaneiro (R\$)
22/12/2015	R\$ 839.691,45
24/12/2015	R\$ 460.300,88
	R\$ 1.299.992,33

Compulsando a sentença, que repete as razões dispostas no deferimento do pedido liminar, é possível concluir que, na verdade, não se trata de reconhecimento da inexistência de fraude ou simulação, limitando-se as decisões apenas à afirmativa de que não houve má-fé exercida pelos recorrentes, e que – em nítida confusão conceitual entre interposição fraudulenta de terceiros e cessão de nome, este último instituto, disposto no artigo 33, da Lei 11.488/2007, não autoriza a decretação do perdimento, mantendo-se somente a multa de 10% sobre o valor aduaneiro.

A sentença afirma que:

II - Fundamentação

Discute-se, nestes autos, a existência ou não de irregularidade quanto à modalidade de importação utilizada nas mercadorias constantes das DIs nº 15/2200503-1 e 15/2206323-6, passível da aplicação da pena de perdimento.

A controvérsia, objeto dessa demanda, já foi devidamente resolvida, quando da apreciação da tutela provisória de urgência, cujos fundamentos ora **mantenho**, *verbis*:

É que, conforme se depreende do documento de fls. 153-159, o principal objeto da Ação Fiscal decorre da “possibilidade de ocultação da real qualificação da participação da IFLY na operação”, na medida em que ela deveria constar como adquirente “por conta e ordem” e não como “encomendante”.

No ponto, importa destacar a diferença entre importação por conta e ordem e por encomenda, segundo se extrai do *síte* da Receita Federal do Brasil, *verbis*:

A importação por conta e ordem de terceiro é um serviço prestado por uma empresa – a importadora –, a qual promove, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadorias adquiridas por outra empresa – a

adquirente –, em razão de contrato previamente firmado, que pode compreender ainda a prestação de outros serviços relacionados com a transação comercial, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial (art. 1º da IN SRF nº 225/02 e art. 12, § 1º, I, da IN SRF nº 247/02).

Assim, na importação por conta e ordem, embora a atuação da empresa importadora possa abranger desde a simples execução do despacho de importação até a intermediação da negociação no exterior, contratação do transporte, seguro, entre outros, o importador de fato é a adquirente, a mandante da importação, aquela que efetivamente faz vir a mercadoria de outro país, em razão da compra internacional; embora, nesse caso, o faça por via de interposta pessoa – a importadora por conta e ordem –, que é uma mera mandatária da adquirente.

Em última análise, é a adquirente que pactua a compra internacional e dispõe de capacidade econômica para o pagamento, pela via cambial, da importação. Entretanto, diferentemente do que ocorre na importação por encomenda, a operação cambial para pagamento de uma importação por conta e ordem pode ser realizada em nome da importadora ou da adquirente, conforme estabelece o Regulamento do Mercado de Câmbio e Capitais Internacionais (RMCCI – Título 1, Capítulo 12, Seção 2) do Banco Central do Brasil (Bacen).

Dessa forma, mesmo que a importadora por conta e ordem efetue os pagamentos ao fornecedor estrangeiro, antecipados ou não, não se caracteriza uma operação por sua conta própria, mas, sim, entre o exportador estrangeiro e a empresa adquirente, pois dela se originam os recursos financeiros.

Sucedendo que da acurada análise dos autos, observo que as Autoras efetuaram contrato de importação de mercadorias por encomenda (fls. 59-67), firmado em 11/08/2015, o que evidencia a ausência de má-fé na operação de importação, tendo em vista que as DI's n.ºs 15/2200503-1 e 15/2206323-6 foram registradas, respectivamente, em 22/12/2015 e 24/12/2015.

A legislação aduaneira trata reiteradamente da apreensão e da pena de perdimento de mercadorias que penetrem em território brasileiro de forma irregular, ou seja, sem a devida documentação que a legislação exige, o que acaba por configurar algum dano ao Erário. Tanto é que foi imputada, no caso exame, a pena de perdimento.

Por outro lado, com o advento da Lei nº 11.488/2007, restou fixada a aplicação de pena mais moderada aos casos de pessoa jurídica que ceder seu nome para realização de operações de comércio exterior de terceiros, *verbis*:

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

Desse modo, conclui-se que a suposta falsidade da modalidade de importação empregada pela parte autora, com ocultação do real sujeito passivo mediante fraude ou simulação, inclusive com interposição fraudulenta de terceiros, equipara-se à hipótese instituída no art. 33 da Lei nº 11.488/2007 supracitada.

Nesse cenário, "o art. 33 da Lei 11.488/2007 estabeleceu pena mais branda (multa) para a interposição fraudulenta de terceiros, sem ressaltar a possibilidade de aplicação concomitante de outras penas já previstas em lei. Assim sendo, não se justifica mais a decretação do perdimento do bem unicamente com base nesse fundamento". (AC 0015301-26.2008.4.01.3400/DF, Rel. Desembargadora Federal MARIA DO CARMO CARDOSO, OITAVA TURMA, e-DJF1 p.1190 de 28/03/2014; REsp 1144751/DF, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 01/03/2011, DJe 15/03/2011). "A presumida constatação de interposição de terceiro no procedimento de importação, por si só, não justifica seja aplicada a pena de perdimento, seja com fundamento no Decreto 4.543/2002 - vigente à época dos fatos -, seja no Decreto 6.759/2009." (AC 0015301-26.2008.4.01.3400/DF, Rel. Desembargadora Federal MARIA DO CARMO CARDOSO, OITAVA TURMA, e-DJF1 p.1190 de 28/03/2014).

Em vista de tais razões, o acolhimento do pleito autoral é medida que se impõe.

III - Decisão

Ante o exposto, **resolvendo o mérito** da demanda, **acolho** o pedido autoral, com base no art. 487, I, do NCPC, para determinar o desembaraço aduaneiro das mercadorias objeto das DIs nº 15/2200503-1 e 15/2206323-6.

Custas ex lege.

Entendo, diante de toda explanação desde tópico, que não existem elementos suficientes ao reconhecimento da concomitância – equivocada, portanto, a decisão de primeira instância, tão menos há de se discutir prejudicialidade, porque restou claro que a sentença dispõe expressamente que a interposição fraudulenta equipara-se à hipótese instituída no art. 33, da Lei 11.488, e que para tal sanção, não se decreta o perdimento.

Não há abordagem sobre os elementos de configuração ou não da interposição fraudulenta, seja no contexto da tipicidade da infração e quais as possíveis consequências, seja no contexto probatório, em razão do estrito pedido realizado quanto à pretensão de liberação das mercadorias em sede liminar (tendo em vista o prazo das obras para construção do túnel de vento, sem prejuízo da continuidade do procedimento fiscalizatório), bem como do direito de desembaraço das respectivas mercadorias.

A consequência do deferimento da liminar na ação judicial ensejou a aplicação da multa substitutiva da pena de perdimento, conforme as disposições já apresentadas no relatório.

Isto posto, voto pela não configuração de concomitância, ou de prejudicialidade externa, e passo à análise das demais questões envoltas ao mérito.

Da ocorrência da prescrição intercorrente

Conforme já exposto posicionamento em outros processos administrativos fiscais relativos à interposição fraudulenta e respectiva aplicação da multa substitutiva de perdimento, entendo plausível que seja aventada a prescrição intercorrente nesse caso, tendo em vista que o julgamento realizado em primeira instância – sem quaisquer percalços passíveis de interrupção da contagem do lapso temporal de três anos, ocorreu em 22 de setembro de 2017, transcorridos mais de três anos até a data do presente julgamento.

Peço vênia para transcrever supramencionado entendimento:

Em relação prescrição intercorrente, aqui suscitada de ofício, tendo em vista a contemporaneidade do julgamento pelo STJ, entendo melhor tecer algumas considerações.

De início, destaco que não analisarei o mérito dos argumentos, tão menos as provas acostadas pela fiscalização e pelo recorrente, sem adentrar na configuração ou não da infração apontada pelo auto de infração, **porque entendo que a multa substitutiva da pena de perdimento, pelo revestimento de natureza aduaneira, atrai a prescrição intercorrente e o sobrestamento do feito**, sob os termos dos artigos 99 e 100³, do Regimento Interno deste Conselho.

Contudo, as considerações que entendo melhor serem exploradas neste voto, referem-se às curiosas investidas quanto à tese firmada pelo Superior Tribunal de Justiça, no Tema 1293, especificamente quanto i) marco da contagem do prazo de três anos da prescrição intercorrente, e ii) debate sobre a natureza das multas aduaneiras.

Para conduzir o presente voto, vale, antes, mencionar qual a tese fixada pelo Superior Tribunal de Justiça, no Tema 1293:

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

2. A natureza jurídica do crédito correspondente à sanção pela infração à legislação aduaneira é de direito administrativo (não tributário) se a norma infringida visa primordialmente ao controle do trânsito internacional de mercadorias ou à regularidade do serviço aduaneiro, ainda que, reflexamente,

³ Art. 99. As decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, ou pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica nos casos em que houver recurso extraordinário, com repercussão geral reconhecida, pendente de julgamento pelo Supremo Tribunal Federal, sobre o mesmo tema decidido pelo Superior Tribunal de Justiça, na sistemática dos recursos repetitivos. Art. 100. A decisão pela afetação de tema submetido a julgamento segundo a sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos não permite o sobrestamento de julgamento de processo administrativo fiscal no âmbito do CARF, contudo o sobrestamento do julgamento será obrigatório nos casos em que houver acórdão de mérito ainda não transitado em julgado, proferido pelo Supremo Tribunal Federal e que declare a norma inconstitucional ou, no caso de matéria exclusivamente infraconstitucional, proferido pelo Superior Tribunal de Justiça e que declare ilegalidade da norma. Parágrafo único. O sobrestamento do julgamento previsto no caput não se aplica na hipótese em que o julgamento do recurso puder ser concluído independentemente de manifestação quanto ao tema afetado.

possa colaborar para a fiscalização do recolhimento dos tributos incidentes sobre a operação.

3. Não incidirá o art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/99 apenas se a obrigação descumprida, conquanto inserida em ambiente aduaneiro, destinava-se direta e imediatamente à arrecadação ou à fiscalização dos tributos incidentes sobre o negócio jurídico realizado.

O acórdão publicado – Recurso Especial nº 2147578, tem como ementa:

ADMINISTRATIVO. ADUANEIRO. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. PROCESSO ADMINISTRATIVO. INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO ADUANEIRA. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. ART. 1º, § 1º, DA LEI 9.873/99. INCIDÊNCIA DO COMANDO LEGAL NOS PROCESSOS DE APURAÇÃO DE INFRAÇÕES DE NATUREZA ADMINISTRATIVA (NÃO TRIBUTÁRIA). DEFINIÇÃO DA NATUREZA JURÍDICA DO CRÉDITO CORRESPONDENTE À SANÇÃO PELA INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO ADUANEIRA QUE SE FAZ A PARTIR DO EXAME DA FINALIDADE PRECÍPUA DA NORMA INFRINGIDA. FIXAÇÃO DE TESES JURÍDICAS VINCULANTES. SOLUÇÃO DO CASO CONCRETO: PROVIMENTO DO RECURSO ESPECIAL.

1. A aplicação da prescrição intercorrente prevista no art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/99 encontra limitações de natureza espacial (relações jurídicas havidas entre particulares e os entes sancionadores que componham a administração federal direta ou indireta, excluindo-se estados e municípios) e material (inaplicabilidade da regra às infrações de natureza funcional e aos processos e procedimentos de natureza tributária, conforme disposto no art. 5º da Lei 9.873/99).

2. O processo de constituição definitiva do crédito correspondente à sanção por infração à legislação aduaneira segue o procedimento do Decreto 70.235/72, ou seja, faz-se conforme "os processos e procedimentos de natureza tributária" mencionados no art. 5º da Lei 9.873/99. Todavia, o rito estabelecido para a apuração ou constituição definitiva do crédito correspondente à sanção pelo descumprimento de uma norma de conduta é desimportante para a definição da natureza jurídica da norma descumprida.

3. É a natureza jurídica da norma de conduta violada o critério legal que deve ser observado para dizer se tal ou qual infração à lei deve ou não obediência aos ditames da Lei 9.873/99, e não o procedimento que tenha sido escolhido pelo legislador para se promover a apuração ou constituição definitiva do crédito correspondente à sanção pela infração praticada. O procedimento, seja ele qual for, não tem aptidão para alterar a natureza das coisas, de modo que as infrações de normas de natureza administrativa não se convertem em infrações tributárias apenas pelo fato de o legislador ter estabelecido, por opção política, que aquelas serão apuradas segundo processo ou procedimento ordinariamente aplicado para estas.

4. Este Tribunal Superior possui sedimentada jurisprudência a reconhecer que nos processos administrativos fiscais instaurados para a constituição definitiva de

créditos tributários, é a ausência de previsão normativa específica acerca da prescrição intercorrente a razão determinante para se impedir o reconhecimento da extinção do crédito por eventual demora no encerramento do contencioso fiscal, valendo a regra de suspensão da exigibilidade do art. 151, III, do CTN para inibir a fluência do prazo de prescrição da pretensão executória do art. 174 do mesmo diploma. Nesse particular aspecto, o regime jurídico dos créditos "não tributários" é absolutamente distinto, haja vista que, para tais créditos, temos justamente a previsão normativa específica do art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/99 a instituir prazo para o desfecho do processo administrativo, sob pena de extinção do crédito controvertido por prescrição intercorrente.

5. Em se tratando de infração à legislação aduaneira, a natureza jurídica do crédito correspondente à sanção pela violação da norma será de direito administrativo se a norma infringida visa primordialmente ao controle do trânsito internacional de mercadorias ou à regularidade do serviço aduaneiro, ainda que, reflexamente, possa colaborar para a fiscalização do recolhimento dos tributos incidentes sobre a operação. Não incidirá o art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/99 apenas se a obrigação descumprida, conquanto inserida em ambiente aduaneiro, destinava-se direta e imediatamente à arrecadação ou à fiscalização dos tributos incidentes sobre o negócio jurídico realizado. Precedente sobre a matéria: REsp n. 1.999.532/RJ, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 9/5/2023, DJe de 15/5/2023.

6. Teses jurídicas de eficácia vinculante, sintetizadoras da ratio decidendi do julgado paradigmático: 1. Incide a prescrição intercorrente prevista no art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/1999 quando paralisado o processo administrativo de apuração de infrações aduaneiras, de natureza não tributária, por mais de 3 anos. 2. A natureza jurídica do crédito correspondente à sanção pela infração à legislação aduaneira é de direito administrativo (não tributário) se a norma infringida visa primordialmente ao controle do trânsito internacional de mercadorias ou à regularidade do serviço aduaneiro, ainda que, reflexamente, possa colaborar para a fiscalização do recolhimento dos tributos incidentes sobre a operação. 3. Não incidirá o art. 1º, § 1º, da Lei 9.873/99 apenas se a obrigação descumprida, conquanto inserida em ambiente aduaneiro, destinava-se direta e imediatamente à arrecadação ou à fiscalização dos tributos incidentes sobre o negócio jurídico realizado. concreto, o acórdão recorrido negou vigência a esse dispositivo legal, divergindo da tese jurídica vinculante ora proposta, bem como do entendimento estabelecido sobre a matéria em precedentes específicos do STJ (REsp 1.999.532/RJ; AgInt no REsp 2.101.253/SP; AgInt no REsp 2.119.096/SP e AgInt no REsp 2.148.053/RJ). 8. Recurso especial provido.

Pois bem.

Do marco da contagem do prazo de três anos para configurar a prescrição da pretensão punitiva da Administração Pública – art. 1, par. 1º, da Lei 9.783/1999

A controvérsia e dúvida que se instaura neste Conselho a partir da tese firmada pelo Superior Tribunal de Justiça, no Tema 1.293, diz respeito ao marco inicial e final da contagem do prazo de três anos para configurar a prescrição intercorrente e a perda da pretensão punitiva da Administração Pública, conforme dispõe o artigo 1º, parágrafo 1º, da Lei 9.873/1999:

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

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

Me parece haver uma confusão conceitual para delimitar a natureza do despacho hábil à interrupção da prescrição intercorrente, tendo sido abordado, em determinados posicionamentos, que basta para tanto, o mero despacho de encaminhamento, ou qualquer despacho de mero expediente organizacional para que se interrompa o aludido prazo.

Contudo, entendo que o despacho ou julgamento posto pela legislação deve carregar a força de um despacho interlocutório, não só porque caminha ao lado e complementa o termo normativo “julgamento”, mas principalmente porque os despachos de mero expediente se relacionam à questões administrativas simples e não essenciais ao processo, com objetivo de manutenção do iter que deve seguir, sem solucionar a lide, ou sem qualquer interferência de questões de direito material ou processual (saneamento, por exemplo), que surgem durante o processo.

O mero despacho é vazio de cunho decisório e não pode ensejar, portanto, a interrupção do prazo prescricional descrito no parágrafo 1, artigo 1º, da Lei 9.873/1999.

Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça, em 2025:

AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 2669321 - DF (2024/0217697-0)

DECISÃO

Trata-se de agravo manejado pelo Conselho Administrativo de Defesa Econômica - CADE contra decisão que não admitiu recurso especial, este interposto com fundamento no art. 105, III, a e c, da CF, desafiando acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 1ª Região, assim ementado (fl. 627):

ADMINISTRATIVO. PROCESSUAL CIVIL. PROCESSO ADMINISTRATIVO. CONSELHO ADMINISTRATIVO DE DEFESA ECONÔMICA (CADE). MULTA. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE E PUNITIVA. AUSÊNCIA DE CAUSA INTERRUPTIVA. LEI 9.873/99. SENTENÇA MANTIDA.

1. Nos termos do art. 1º da Lei 9.873/99, "prescreve em cinco anos a ação punitiva da Administração Pública Federal, direta ou indireta, no exercício do poder de polícia, objetivando apurar infração à legislação em vigor (...)". Continua o parágrafo primeiro que "incide a prescrição no procedimento administrativo paralisado por mais de três anos, pendente de julgamento ou despacho (...)".

2. Simples despacho com solicitação de informações ao Ministério Público Federal sobre o andamento processual de Ação Civil Pública, com objeto semelhante ao do processo administrativo, invocado como marco interruptivo do prazo prescricional, não configura ato com força de movimentação processual ou ato inequívoco que importe apuração do fato, de forma a afastar a inércia administrativa no caso concreto, notadamente em um contexto no qual o CADE atuava na ação civil pública na condição de amicus curiae.

3. Apelação do CADE a que se nega provimento.

Opostos embargos declaratórios, foram rejeitados (fls. 669/681).

Nas razões do recurso especial, a parte agravante aponta, além de divergência jurisprudencial, violação aos arts. 489, § 1º, e 1.022, II, do CPC; 1º e 2º da Lei n. 9.873/99. Sustenta que: (I) o acórdão proferido pelo Tribunal de origem é omisso "o quanto a todos os atos que efetivamente deram impulso ao processo administrativo, ainda que se considerem atos de mero expediente." (fl. 706); e (II) não se verifica, na espécie, a ocorrência da prescrição intercorrente tendo em vista que a prática, pela autarquia ora agravante, de atos de impulso do procedimento administrativo. Ressalta que "a lei não exige, no âmbito da prescrição intercorrente, a prática de atos qualificados como aqueles que são exigidos para a interrupção da prescrição direta." (fl. 714). Aduz, em acréscimo, que "é notória a confusão perpetrada pelas Instâncias e origem acerca das causas de interrupção das diferentes modalidades de prescrição, assim como restou incontroversa nos autos a prática de atos de impulso do processo administrativo e, portanto, a ausência de sua paralisação por mais de 3 (três) anos após sua instauração." (fl. 717).

É O RELATÓRIO. SEGUE A FUNDAMENTAÇÃO.

A irresignação não prospera.

Verifica-se, inicialmente, não ter ocorrido ofensa aos arts. 489, § 1º, e 1.022, II, do CPC, na medida em que o Tribunal de origem dirimiu, fundamentadamente, as questões que lhe foram submetidas e apreciou integralmente a controvérsia posta nos autos; não se pode, ademais, confundir julgamento desfavorável ao interesse da parte com negativa ou ausência de prestação jurisdicional.

Com efeito, sobre o tema tido como olvidado, a Corte Regional consignou (fls. 628/632):

A controvérsia trazida a esta Corte gira em torno da interpretação e alcance do instituto da prescrição no âmbito dos processos administrativos federais.

No caso, trata-se de instauração do Processo Administrativo nº 08000.009354/97-82 pela Secretaria de Direito Econômico - SDE, na data de 19/07/01, visando à apuração de existência de cartel entre as companhias distribuidoras de Gás Liquefeito de Petróleo (GLP) nos municípios de Porto Alegre e Canoas, no Estado do Rio Grande do Sul.

Busca o processo administrativo apurar a existência da prática de infrações contra a ordem econômica previstas na Lei nº 8.884/94, conhecida como Lei Antitruste, almejando a aplicação de sanção de natureza administrativa.

Paralelamente ao processo administrativo, consta nos autos que foi proposta Ação Civil Pública nº 97.00.21424-9/RS, distribuída para a 2ª Vara Federal de Porto Alegre/RS, com objeto semelhante ao do processo administrativo, buscando indenização civil em razão do ilícito antitruste, sentenciada na data de 13/01/2010, julgando parcialmente procedentes os pedidos.

Pelo extrato processual apresentado nos autos (fl. 464/465), o ponto discutido refere-se ao período compreendido entre 26/08/2004 e 31/03/2010 em que a autoridade administrativa praticou apenas dois atos no processo: o envio de Ofício ao MPF solicitando informações sobre o andamento da Ação Civil Pública, feitos em 27/09/2005 e em 26/09/2008.

A Lei nº 9.873/99, que estabelece o prazo de prescrição para o exercício da ação punitiva da Administração Pública Federal, sobre o assunto, assim dispõe:

[...]

A leitura do dispositivo acima transcrito revela a existência de dois tipos de prescrição, aquela relativa ao jus puniendi do Estado, ou seja, o prazo quinquenal para a Administração Pública iniciar o processo administrativo de apuração e sanção do ilícito na esfera administrativa, descrita no artigo primeira da citada lei, e a denominada prescrição intercorrente, trienal, que ocorre após a instauração do processo, por inércia administrativa na sua condução.

Quanto à prescrição punitiva, o artigo segundo prevê as hipóteses de sua interrupção, elencando-as nos incisos I a IV.

Já o parágrafo primeiro, do artigo primeiro, trata, de forma inconfundível, da prescrição incidente sobre a desídia administrativa, após a instauração do processo. Veja que a redação do artigo revela que a intenção do legislador é evitar a eternização do processo, estabelecendo um prazo prescricional para o caso de imobilismo da autoridade administrativa em praticar os atos necessários que conduzam o processo ao seu desfecho final.

É indiscutível que ambas acabam por alijar o poder punitivo do Estado, pelo decurso do tempo, contudo, as causas de interrupção são distintas.

Nos termos literais do parágrafo primeiro, do artigo primeiro, ocorre a prescrição intercorrente caso o processo administrativo fique paralisado, por mais de três

anos, aguardando julgamento ou despacho, o que violaria o princípio da eficiência que deve orientar toda a atuação administrativa.

Neste caso, os atos que seriam hábeis a interromper a prescrição intercorrente seriam aqueles necessários a conduzir o processo administrativo ao seu julgamento.

Neste ponto, de fato, a sentença atacada fundamenta a ocorrência da prescrição intercorrente no inciso II, do artigo 2º, da lei em comento, em razão da comprovação de que não foi praticado, no período compreendido entre 26/08/2004 e 31/03/2010, nenhum ato que importe inequivocamente em apuração do fato.

Contudo, apesar de entender que o juízo de primeira instância fez confusão entre as causas de interrupção da prescrição para fundamentação da sentença, a análise dos autos demonstra que os atos praticados no interstício de mais de cinco anos não foram considerados causas de interrupção da prescrição intercorrente prevista no artigo primeiro, parágrafo primeiro, da Lei nº 9.873/99, nem da prescrição punitiva prevista no artigo segundo.

Na medida em que a lei estabelece como causa de interrupção da prescrição intercorrente o julgamento da causa processual ou um despacho, este tendente a impulsionar o processo ao seu encerramento, ao seu objetivo final, tem-se que a expedição de ofício solicitando informações sobre andamento processual não se traduz como um ato com esse objetivo.

Interessante pontuar que o objeto dos ofícios é apenas a solicitação de informações sobre andamento processual, informações, inclusive, públicas e disponíveis para consulta pela internet, não havendo promoção de nenhuma movimentação, impulso ou inovação processual.

Apenas em 31/03/2010 é que houve nova movimentação, com a determinação de intimação das representadas para especificação de provas (fl. 465), revelando que o processo ficou mesmo paralisado durante lapso temporal de mais de cinco anos.

Neste contexto, mesmo que se trate de despacho de mero expediente, ele deve servir para impulsionar o processo, para fins de afastar a incidência dos efeitos da prescrição, o que leva à conclusão de inércia administrativa da condução processual.

Também não foi verificada a interrupção da prescrição punitiva, pois não restou caracterizada a prática de nenhum dos atos previstos nos incisos do artigo segundo, especificamente o inciso III, qualquer ato inequívoco que importe a apuração do fato.

A solicitação de informações sobre andamento processual não pode ser considerado ato inequívoco de apuração dos fatos. Caso a intenção fosse, realmente, de instrução processual, o pedido seria dirigido pontualmente ao envio de cópia de documentação específica destinada à comprovação ou

apuração de autoria ou materialidade dos fatos investigados no processo administrativo, o que não ocorreu.

Ademais, o próprio CADE participou da ACP, na condição de *amicus curiae*, cujo objetivo é justamente auxiliar o julgador oferecendo esclarecimentos sobre as questões discutidas no processo, o que demonstra que tinha conhecimento do conteúdo probatório daquela ação judicial e do que poderia ser útil para a instrução do processo administrativo.

[...]

Dessa forma, entendo que restou caracterizada a ocorrência da prescrição intercorrente, bem como a ocorrência da prescrição punitiva estatal, em razão da paralisação dos autos, pendente de julgamento ou despacho de movimentação processual ou da prática de ato inequívoco de instrução processual, no período de 26/08/2004 a 31/03/2010, portanto, por mais de cinco anos.

Não ficou configurada, pois, a alegada omissão.

(...)

(AREsp n. 2.669.321, Ministro Sérgio Kukina, DJEN de 21/05/2025.)

Ainda, no Tribunal Regional Federal da 1ª Região:

DIREITO ADMINISTRATIVO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. MULTA ADMINISTRATIVA. INFRAÇÃO AMBIENTAL. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO PROCESSO ADMINISTRATIVO. INÉRCIA DA ADMINISTRAÇÃO POR MAIS DE TRÊS ANOS. ARTIGO 1º, § 1º, DA LEI Nº 9.873/1999. NULIDADE DA CDA. RECURSO PROVIDO. I. CASO EM EXAME 1. Agravo de instrumento interposto contra decisão do Juízo da 2ª Vara Federal da Subseção Judiciária de Ji-Paraná/RO, que rejeitou a exceção de pré-executividade e afastou a ocorrência da prescrição intercorrente no processo administrativo, bem como a prescrição da pretensão punitiva. 2. O agravante sustenta que houve prescrição intercorrente devido à paralisação do processo administrativo por mais de três anos sem despacho ou julgamento, conforme previsto no artigo 1º, § 1º, da Lei nº 9.873/1999. 3. Afirma, ainda, que transcorreu prazo superior a cinco anos entre o descumprimento do pagamento da multa e a inscrição do débito em dívida ativa, sem que tenha havido citação válida. 4. Em contrarrazões, o Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (IBAMA) argumenta que a multa tem natureza não tributária, não sendo aplicáveis as disposições do Código Tributário Nacional, e que não houve paralisação superior a três anos no processo administrativo. II. QUESTÃO EM DISCUSSÃO 1. Verificar se houve a prescrição intercorrente no processo administrativo que resultou na constituição do crédito executado, nos termos do artigo 1º, § 1º, da Lei nº 9.873/1999, bem como analisar a prescrição da pretensão punitiva da Administração para a cobrança da multa. III. RAZÕES DE DECIDIR

1. O artigo 1º, § 1º, da Lei nº 9.873/1999 estabelece que ocorre a prescrição intercorrente nos processos administrativos que permanecerem paralisados por mais de três anos, sem julgamento ou despacho, impondo o arquivamento dos autos.

2. O exame do processo administrativo demonstra que houve a lavratura do auto de infração em 04/11/2009 e notificação inicial em 16/11/2009, sem apresentação de defesa administrativa pelo autuado.

3. Após essa data, a única medida instrutória relevante ocorreu em 25/02/2013, quando foi realizada consulta ao SICAFI para averiguação de antecedentes ambientais do agravante. Considerando que essa movimentação se deu após mais de três anos da notificação inicial, configura-se a prescrição intercorrente.

4. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e deste Tribunal Regional Federal reconhece que simples movimentações processuais de caráter burocrático ou despachos de mero expediente não têm o condão de interromper a prescrição intercorrente administrativa.

5. Além disso, quanto à prescrição da cobrança da multa administrativa, o STJ, no julgamento do REsp 1.115.078/RS (Tema 329), consolidou o entendimento de que a Administração Pública tem o prazo de cinco anos, contado do término do processo administrativo, para promover a execução da penalidade imposta.

6. No caso concreto, o processo administrativo encerrou-se com a notificação da decisão homologatória em 01/06/2015, e a execução fiscal foi ajuizada em 29/08/2016, dentro do prazo prescricional de cinco anos. No entanto, a prescrição intercorrente já havia sido consumada, tornando nula a Certidão de Dívida Ativa que embasa a execução fiscal. IV. DISPOSITIVO 1. Agravo de instrumento provido.

----- Legislação relevante citada:
Lei nº 9.873/1999, artigo 1º, § 1º. Jurisprudência relevante citada: STJ, REsp 1.115.078/RS, relator Ministro Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 24/03/2010, DJe 06/04/2010; TRF1, AC 1005412-07.2017.4.01.3500, relator Desembargador Federal Roberto Carvalho Veloso, PJe 04/02/2025. (AG 0034352-23.2017.4.01.0000, JUIZ FEDERAL WAGNER MOTA ALVES DE SOUZA, TRF1 - DÉCIMA-TERCEIRA TURMA, PJe 27/02/2025 PAG.)

DIREITO AMBIENTAL E ADMINISTRATIVO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. AUTO DE INFRAÇÃO AMBIENTAL. PRESCRIÇÃO PUNITIVA E INTERCORRENTE. INSUFICIÊNCIA DS ATOS ADMINISTRATIVOS PARA INTERRUPTÃO DO PRAZO PRESCRICIONAL. SUSPENSÃO DOS PRAZOS DURANTE A PANDEMIA. INAPLICABILIDADE NO CASO CONCRETO. DECISÃO LIMINAR MANTIDA.

1. Trata-se de Agravo de Instrumento interposto pelo Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (IBAMA) contra decisão proferida pelo Juízo da ação anulatória nº 1001664-93.2024.4.01.3605. A referida decisão liminar concedeu tutela de urgência para suspender os efeitos do Auto de Infração nº 457591-D, acolhendo a tese de prescrição punitiva administrativa.

2. Nos termos da Lei n. 9.873/1999, o prazo prescricional para apuração de infrações administrativas e aplicação de sanções é de cinco anos, salvo a ocorrência de atos interruptivos, os quais devem ser inequívocos e direcionados à apuração dos fatos, nos termos do art. 2º da norma. 3. Não se configuram como marcos interruptivos atos administrativos genéricos, despachos de mero expediente ou movimentações processuais que não impliquem apuração efetiva da infração.

4. A prescrição intercorrente, prevista no art. 1º, §1º, da Lei n. 9.873/1999, incide quando o procedimento administrativo permanece paralisado por mais de três anos, pendente de julgamento ou despacho, não sendo qualquer movimentação apta a interrompê-la.

5. A suspensão dos prazos prescricionais estabelecida pelo parágrafo único do art. 6º-C da Lei n. 13.979/2020, em razão da pandemia da COVID-19, não exime a Administração de demonstrar a continuidade dos atos de apuração no período anterior ou subsequente à suspensão.

6. A decisão agravada encontra-se devidamente fundamentada, considerando a ausência de atos interruptivos válidos que impeçam a consumação da prescrição punitiva e intercorrente. 7. Agravo de Instrumento desprovido.

(AG 1032929-64.2024.4.01.0000, DESEMBARGADOR FEDERAL CARLOS AUGUSTO PIRES BRANDÃO)

Isto posto, entendo que o presente processo, sem despachos considerados hábeis à interrupção da prescrição intercorrente, decorridos mais de três anos entre o auto de infração e o acórdão de impugnação, está sujeito à prescrição intercorrente.

Natureza da multa aduaneira

Como dito, o segundo ponto a ser tratado é a dúvida que tem sido levantada em relação à natureza das multas aduaneiras, posto que a tese esposada pelo Superior Tribunal de Justiça, sob o Tema 1293, afirma de forma categórica que aquelas com caráter híbrido – postuladas com caráter aduaneiro e com nítidos reflexos tributários, além das eminentemente aduaneiras, estão sob a guarida da prescrição intercorrente.

Excluiu, de forma expressa, o que possui natureza tributária.

A verdade é que há muito tempo as decisões do CARF, pelo menos em parte, têm sido endereçadas a segregar o direito aduaneiro do direito tributário, tal como é visto também na doutrina e na construção da jurisprudência judicial sobre diversos temas aduaneiros, especialmente quando se trata de natureza da temática envolta no processo administrativo em debate.

A controvérsia relativa à natureza das penalidades aduaneiras não foge da respectiva perspectiva e, me parece ter sido reacendida pela decisão proferida

quanto à aplicabilidade da prescrição intercorrente às multas aduaneiras, no Tema 1293, julgado recentemente pelo Superior Tribunal de Justiça, sob a guarida dos Recursos Repetitivos.

No presente processo, discute-se a multa substitutiva da pena de perdimento, tendo em vista suposta interposição fraudulenta verifica nas operações internacionais da recorrente, portanto, o recorte, neste processo, será respectiva multa.

A expressão interposição fraudulenta foi positivada no nosso ordenamento por meio da Medida Provisória 66, de 29 de agosto de 2002, posteriormente convertida na Lei 10.637, de 27 de dezembro de 2002. A referida norma deu nova redação ao artigo 23 do Decreto-Lei 1.455, de 07 de abril de 1976, estabelecendo no seu inciso “v” o seguinte (os destaques são nossos):

“Art. 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:

[...] V – estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§ 1º. O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002) § 2º. Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§ 3º. As infrações previstas no caput serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)

Em que pese gritante a natureza jurídica posta pela norma, que é **aduaneira**, é importante demonstrar que o marco que deve ser utilizado como pressuposto básico para análise da predominância de natureza aduaneira ou tributária, é a Constituição Federal.

Nota-se que, dentre a doutrina e jurisprudência, parte-se da análise de qual é o objeto tutelado pela norma constitucional e infraconstitucional, ainda que carregue, de forma equivocada – segundo a própria jurisprudência do CARF, equivocados resquícios tributários.

O controle aduaneiro, disposto pelo artigo 237, da Constituição Federal, zela em normas de conduta e em normas de controle sistêmico, não só – aliás, essa é a menor das preocupações, a arrecadação tributária, mas sim, a entrada e saída de mercadorias, em combate direto a infrações que induzem prejuízo a esse

controle, que prejudicam a saudável operacionalização entre todos os intervenientes do comércio exterior.

E esse é o bem tutelado pelo direito aduaneiro, esse é o marco que me utilizo para afirmar categoricamente que as normas vigentes que carregam natureza aduaneira são aquelas que, primordialmente, ensejam o controle aduaneiro.

A arrecadação tributária, além de estar escalada em outro capítulo da Constituição Federal (artigo 145 a 162), embora se apresente como reflexo de alguma dinâmica das operações internacionais – como a cobrança da diferença de tributos nos casos de revisão aduaneira e classificação incorreta de mercadorias, não tem qualquer predominância, e, sequer, pode ser considerada como a fonte do reconhecimento do litígio quando se trata de direito aduaneiro.

Esse posicionamento não é só meu, conforme podemos verificar em diversos acórdãos proferidos pelo Conselheiro Rosaldo Trevisan:

Acórdão nº 3403-002.865 – Relatoria do Conselheiro Rosaldo Trevisan

“(…) A leitura do histórico da legislação sobre importações efetuadas por terceiros no Brasil (conta e ordem e encomenda), efetuada pela empresa, é substancialmente equivocada. A uma, porque imagina que as alterações legislativas tiveram por escopo principal a disciplina do IPI. A duas, porque entende que só existe fraude ou simulação se o ocultado for equiparado a importador.

A questão referente ao IPI é uma, mas não a motivação de todo 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 à parâmetros de seletividade aduaneiros (canais de conferência mais rigorosos). Assim, a construção jurídica desenvolvida a pena com 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 empresa afirma ainda não ter existido dano ao Erário, pois não houve “quebra da cadeia do IPI”. A alegação revela dois entendimentos equivocados em relação à interposição fraudulenta. **O primeiro de que toda a construção legislativa que rege a matéria teve preocupação exclusivamente tributária, quando a temática afeta à interposição fraudulenta é predominantemente aduaneira, ligada à gestão de risco nas operações de comércio exterior. (…)**

Acórdão nº 3401-004.383 – Relatoria do Conselheiro Rosaldo Trevisan

“(…) E, na aplicação da multa aduaneira prevista em tal enquadramento (na presente autuação sequer se questiona a premissa fiscal de impossibilidade de apreensão), é absolutamente irrelevante haver falta de pagamento de tributos. Ainda que a fiscalização tenha destacado que as notas fiscais sequer destacavam IPI, cabe recordar que a penalidade aplicada tem fundamento no artigo 23 do Decreto-Lei no 1.455/1976.

O “dano ao Erário” referido na legislação tem pouca relação com “sonegação fiscal”, pois a infração não é de natureza tributária. É cristalino que o texto do artigo 23 do Decreto-Lei no 1.455/1976 (essencialmente no caput e no § 1o) não está a dizer que só quando ocasionarem dano ao Erário as infrações ali referidas serão punidas com o perdimento. Ele está, sim, trazendo claramente duas afirmações: (a) as infrações ali relacionadas consideram-se dano ao Erário; e (b) o dano ao Erário é punido com o perdimento. Disso, silogisticamente, pode-se afirmar que as infrações ali relacionadas são punidas com o perdimento. Não há margem para discussão se houve ou não “dano ao Erário”, no caso concreto. Seria improdutivo discutir, v.g., o dano ao Erário no caso de abandono de mercadorias pelos importadores (conduta tipificada no inciso II do referido artigo 23).

Acórdão nº 3402-002.255 – Relatoria do Conselheiro Rosaldo Trevisan

“(…) A recorrente alega, em seu recurso voluntário, que a nova redação lhe é mais favorável, permitindo a configuração da denúncia espontânea no caso em apreço. E que restaria então afastada sua responsabilidade, tendo em vista a retroatividade benigna, prevista no art. 106, II, “b” do CTN, pois com a substituição da pena de perdimento por uma multa, houve uma transformação da natureza da infração, que agora admite o pagamento em pecúnia. Em relação ao alegado, convém inicialmente destacar que foram duas as alterações promovidas no § 2o.

A primeira delas foi no sentido de alargar a aplicação do instituto também às penalidades de natureza administrativa. Nisso andou mal o legislador, porque ao não conceituar o que entende como “infrações de natureza administrativa” fez com que persistisse o problema de indeterminação da redação original, que não conceituava o que se entende por “infrações de natureza tributária”. A rigor, as penalidades tributárias são espécies do gênero penalidades administrativas (toda penalidade tributária é exigida pela Administração e, nesse sentido, é administrativa).

Mas se o legislador usasse a expressão “administrativa” nesse sentido lato, a expressão “tributária” seria absolutamente desnecessária. Uma outra leitura do comando seria no sentido de que com “infrações de natureza administrativa” o legislador quis tratar daquilo que a legislação aduaneira (art. 169 do Decreto-Lei no 37/1966) denomina de “infrações administrativas ao controle das importações”. Não nos alongaremos na discussão dessa primeira alteração, porque ela não é tão significativa para o deslinde do presente feito. **Basta que**

tenhamos em mente que a multa em discussão (resultante da impossibilidade de aplicação da pena de perdimento) definitivamente não possui natureza tributária.

Acórdão nº 3403-002.865 – Relatoria do Conselheiro Rosaldo Trevisan

Assunto: Regimes Aduaneiros Período de apuração: 04/03/2004 a 09/11/2006 MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. PRORROGAÇÕES. ALTERAÇÕES. CIÊNCIA. A prorrogação ou alteração do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) poderá ser efetuada por meio de registro eletrônico efetuado pela autoridade outorgante, divulgando a informação na internet, para ciência/acompanhamento do sujeito passivo. RESPONSABILIDADE. INFRAÇÕES. IMPORTAÇÃO. SOLIDARIEDADE. AUTUAÇÃO ISOLADA DO IMPORTADOR DE FATO. NULIDADE. INEXISTÊNCIA. A ausência do importador de direito na autuação (ocultante) não exclui a responsabilidade do autuado (importador de fato / ocultado). **PENALIDADE ADUANEIRA. DECADÊNCIA.** Em matéria aduaneira, o direito de impor penalidade se extingue no prazo de cinco anos a contar da data da infração, conforme estabelece o art. 139 do Decreto-Lei no 37/1966. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PRESUMIDA E COMPROVADA. A interposição, em uma operação de comércio exterior, pode ser comprovada ou presumida. A interposição presumida é aquela na qual se identifica que a empresa que está importando não o faz para ela própria, pois não consegue comprovar a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos empregados na operação. Assim, com base em presunção legalmente estabelecida (art. 23, § 2o do Decreto-Lei no 1.455/1976), configura-se a interposição e aplica-se o perdimento. Segue-se, então, a declaração de inaptidão da empresa, com base no art. 81, § 1o da Lei no 9.430/1996, com a redação dada pela Lei no 10.637/2002. A interposição comprovada é caracterizada por um acobertamento no qual se sabe quem é o acobertante e quem é o acobertado. A penalidade de perdimento afeta materialmente o acobertado (em que pese possa a responsabilidade ser conjunta, conforme o art. 95 do Decreto-Lei no 37/1966), embora a multa por acobertamento (Lei no 11.488/2007) afete somente o acobertante, e justamente pelo fato de “acobertar”. IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM. PRESUNÇÃO. RECURSOS. TERCEIROS. Conforme art. 27 da Lei no 10.637/2002, a operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste. DANO AO ERÁRIO. PERDIMENTO. DISPOSIÇÃO LEGAL. No art. 23 do Decreto-Lei no 1.455/1976 enumeram-se as infrações que, por constituírem dano ao Erário, são punidas com a pena de perdimento das mercadorias. É inócua, assim, a discussão sobre a existência de dano ao Erário no dispositivo citado, visto que o dano ao Erário decorre do texto da própria norma legal.

No mesmo sentido, entende Rodrigo Mineiro⁴, conforme se verifica:

“(…) Entendemos que o ponto de partida para a análise das infrações aduaneiras é a violação do bem jurídico tutelado: o controle aduaneiro. Na análise do tipo infracional aduaneiro e sua correspondente penalidade administrativa/aduaneira, a ação ou omissão definida pela legislação aduaneira como infração deve ser verificada independentemente de sua finalidade arrecadatória e considerando seu bem jurídico tutelado.

(…) Toda a normativa de combate à interposição fraudulenta de terceiros no comércio exterior brasileiro se fundamenta no artigo 237 da Constituição Federal, no qual consta a expressa referência ao controle aduaneiro pela constituinte: (…)”

Acórdão nº 3101-001.813 - Relatoria do ex-Conselheiro Rodrigo Mineiro:

(…) O dispositivo constitucional reproduz a principal função aduaneira: o controle exercido sobre o comércio exterior. Trata-se da adoção pelo constituinte brasileiro do princípio do controle aduaneiro¹, sem o qual não haveria função aduaneira, retratando também o princípio da soberania nacional². **Pode-se considerar o Controle Aduaneiro como o bem jurídico tutelado pelo Direito Aduaneiro, representando o poder soberano do Estado e seu poder de polícia, atuando na proteção da sociedade, através do combate à importação de mercadorias de importação restrita ou proibidas, como instrumento de combate ao tráfico de drogas, de armas e lavagem de dinheiro, como proteção à sociedade no que diz respeito à saúde pública e proteção do meio ambiente, além da proteção da economia nacional.** Reflete também outra característica do Direito Aduaneiro: a formalidade requerida nos atos praticados junto à administração aduaneira, não como mera obrigação acessória e burocrática, mas como medida de controle e segurança dos atos aduaneiros praticados. **Portanto, toda a análise das normas infraconstitucionais aduaneiras e operações de comércio exterior devem ter como referência a obediência ao controle aduaneiro, por expressa determinação constitucional.**

A ocultação do sujeito passivo mediante fraude ou simulação, inclusive interposição fraudulenta de terceiros consiste em uma infração tipificada como dano ao Erário, conforme previsto no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei 1.455/1976, independentemente de se identificar qual a vantagem (financeira ou não) efetivamente obtida com as operações.

Marco Antônio Abdo, em brilhante explanação sobre o tema, apontou a diferença entre o conceito de dano ao Erário do conceito de dano que é utilizado no Direito Civil: não está relacionado à ocorrência de lesão patrimonial ou moral; não requer, necessariamente, considerações sobre questão do pagamento de tributos, salvo nos casos em que tal fato é previsto no tipo aduaneiro; e alcança somente as situações elencadas pelo art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976, c/c art.

4

105 do Decreto-lei nº 37/1966, de forma taxativa, sendo inclusive aplicável a bens imunes ou isentos. **Tal interpretação decorre da identificação do bem tutelado pelo Direito Aduaneiro, o controle, ao invés do caráter meramente arrecadatório do Direito Tributário. Importa-se, na análise da infração, a violação do controle aduaneiro mediante fraude ou simulação, e que o dano ao Erário decorreu dessa conduta ilícita tendente a burlar a Administração Aduaneira.(...)"**

E, no mesmo sentido, em relação à mesma penalidade aqui aplicada, entende o Presidente desta turma, no Acórdão nº 3402-012.145, julgado em 21 de agosto de 2024:

No presente processo, todas as infrações identificadas pela Fiscalização estão desvinculadas do pagamento de tributos e todas elas estão relacionadas com o registro das declarações de importação, de tal sorte que a decadência se operaria, para elas, com o decurso do prazo de cinco anos do registro das declarações de importação. Como as datas de registro das declarações de importação contavam com mais de cinco anos no momento da ciência do Auto de Infração, conforme demonstra a Tabela 4 do Acórdão 109-002.146 - 10ª Turma da DRJ09, a DRJ concluiu que o fato decadencial já havia atingido todas as declarações de importação que haviam sido objeto de lançamento, e por isso decidiu pela procedência das impugnações e pela exoneração do crédito lançado.

E tem razão a DRJ.

A multa por cessão de nome (art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007), a multa por omissão de informação quanto à vinculação entre o importador e o exportador (art. 69, §§ 1º e 2º, da Lei nº 10.833, de 2003, c/c art. 86 da MP nº 2.158-35, de 2001) e a multa sobre a diferença entre o preço declarado e o preço praticado ou arbitrado (art. 70, inciso II, alínea "b", item 2, da Lei nº 10.833, de 2003) são multas eminentemente aduaneiras, que contam com um tratamento específico dado à decadência pelo Decreto-Lei nº 37, de 1966, mais especificamente em seu art. 139 (combinado com o art. 138), sendo inaplicáveis, para elas, as disposições do CTN. Por isso não há que se falar, aqui, na aplicação do inciso II do art. 173 do CTN, que permitiria à Fiscalização constituir o crédito tributário em até cinco anos após a data em que se tornasse definitiva a decisão que houvesse anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Penso que, não ando sozinha quanto ao posicionamento de que a pena de perdimento ou a multa substitutiva da pena de perdimento definitivamente não são revestidas de natureza predominantemente tributária, mas sim, são penalidades de natureza aduaneira, considerando o objetivo do controle aduaneiro, sem prejuízo da arrecadação ser um dos objetos a ser protegido nessa sistemática.

E, dentro dessa perspectiva, ainda que tenhamos alterações nos posicionamentos quanto à intensidade e carga de quanto uma norma A ou B endereça para o controle aduaneiro ou tributário, de todo e qualquer modo é possível afirmar que

qualquer norma híbrida, que tenha o condão de controle aduaneiro, com reflexos tributários, se enquadra na Tese delineada pelo Superior Tribunal de Justiça, sob o Tema 1293, atraindo a prescrição intercorrente disposta no parágrafo 1º, artigo 1, da Lei 9.873/1999.

Nesse sentido, e encaminhado para o final do voto, entendo que deturpar a construção tão sólida e técnica da perspectiva aduaneira, para entender que mutas predominantemente aduaneiras são tributárias porque possuem resquícios e reflexos tributários, que, inclusive, alimenta a existência de turmas especializadas no assunto neste Tribunal Administrativo, seria condenar a estrutura já levantada e submeter à absurda e equivocada premissa de aplicação do Código Tributário Nacional às penalidades aduaneiras.

Voto, portanto, pelo sobrestamento do presente processo, considerando que a multa substitutiva da pena de perdimento é predominantemente aduaneira, e está sujeita à prescrição intercorrente disposta no parágrafo 1º, artigo 1º, da Lei 9.873/1999.

Em que pese expressa afirmativa de que ocorreu a prescrição intercorrente no presente caso, e, cabível seu sobrestamento nos termos do artigo 100, do Regimento Interno do CARF, em análise desses dispositivos, vejo que é possível o julgamento de mérito quando estamos diante da hipótese prevista em seu parágrafo único:

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

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

A disposição mencionada é clara ao mencionar a possibilidade de não ser o feito sobrestado, quando possível o julgamento de mérito por questão alheia àquela sob a guarida da repercussão geral ou recurso repetitivo – com julgamento aguardando-se somente o trânsito em julgado.

Entendo, nesse sentido, que no presente caso, tendo em vista a análise de mérito quanto ao melhor direito aplicável sobre a infração interposição fraudulenta, supero o sobrestamento referente à ocorrência da prescrição intercorrente pelo decurso do lapso temporal de mais de três anos entre o julgamento proferido pela Delegacia Regional de Julgamento e o julgamento dos presentes recursos voluntários.

Passo à análise do mérito.

Da inexistência de materialidade do tipo infracional – Interposição fraudulenta de terceiros

O recorrente afirma a ausência de subsunção dos fatos à norma jurídica invocada no Auto de Infração, qual seja, o art. 23, inciso V, §§ 1º e 3º do Decreto-lei nº 1.455/1976, regulamentado pelo art. 689, inciso XXII, § 1º do Decreto nº 6.759/2009, destacados a seguir:

Art 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:

V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.

§ 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias.

§ 3º As infrações previstas no caput serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972.

§ 1º As infrações previstas no caput serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto nº 70.235, de 1972 (Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, § 3º, com a redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010, art. 41).

Regulamento Aduaneiro

Art. 689. Aplica-se a pena de perdimento da mercadoria nas seguintes hipóteses, por configurarem dano ao Erário (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 105; e Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, caput e §1º, este com a redação dada pela Lei no 10.637, de 2002, art. 59):

XXII - estrangeira ou nacional, 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.

Antes de adentrar à questão probatória, que definirá se houve de fato interposição fraudulenta de terceiros, vale tecer algumas considerações a respeito do instituto.

Existe na legislação brasileira atualmente três modalidades de importação: i) por conta e ordem de terceiro; ii) por encomenda; e iii) importação própria, que serão esmiuçadas – sem esgotar o conteúdo integral de cada uma porque não é a intenção, em algumas características essenciais para sua respectiva definição.

Importação por conta e ordem de terceiros

A importação por conta e ordem de terceiros é modalidade de importação indireta em que o importador (geralmente uma *trading company*) promove o despacho aduaneiro de importação de mercadorias adquiridas por outra entidade (“adquirente”), em razão de contrato de prestação de serviços previamente firmado.

Nos termos do artigo 2º da Instrução Normativa nº 1.861/2018:

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 estrangeira, adquirida no exterior por outra pessoa jurídica.

§ 1º Considera-se adquirente de mercadoria estrangeira importada por sua conta e ordem a pessoa jurídica que realiza transação comercial de compra e venda da mercadoria no exterior, em seu nome e com recursos próprios, e contrata o importador por conta e ordem referido no caput para promover o despacho aduaneiro de importação. [...]

Para a ocorrência da importação por conta e ordem, diversos elementos devem ser levados em consideração:

- (i) existência de contrato de prestação de serviços firmado entre o adquirente e o importador;
- (ii) emissão da fatura comercial contra o adquirente;
- (iii) registros contábeis e fiscais do importador que indiquem que se trata de mercadoria de terceiros;
- (iv) emissão de nota fiscal para acompanhar a saída das mercadorias e nota fiscal de prestação de serviços pelo importador contra o adquirente, não havendo operação de venda de mercadorias;
- (v) financiamento da importação pelo adquirente; e
- (vi) importação nos termos definidos pelo adquirente, que é quem assume o risco pela operação.

Para tal modalidade, é importante mencionar que a simples antecipação de recursos ao importador de mercadoria estrangeira que age como o real interessado da operação não deve resultar necessariamente na classificação da importação como por conta e ordem de terceiros. Se comprovada a legitimidade e o interesse do importador em adquirir para si as mercadorias importadas, a importação teria ocorrido somente “por conta”, e não “por ordem” de terceiro.

Passemos à análise das demais modalidades de importação.

Importação por encomenda

A importação por encomenda é aquela em que o importador promove, em seu nome e com recursos próprios, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria para revenda a encomendante predeterminado.

Nos termos do artigo 3º, da IN nº 1861/2018:

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. [...]

Difere-se a presente modalidade de importação da importação por conta e ordem de terceiro – em que o importador age como mero mandatário do adquirente local, porque o importador por encomenda é aquele que participa da negociação da compra e venda das mercadorias importadas, sendo o principal interessado na operação. Tal elemento aproxima a importação por encomenda da importação por conta própria, de modo que em ambos os casos os documentos relativos à importação serão emitidos em nome do próprio importador.

Em relação ao financiamento da operação de importação de encomenda, a Lei nº 11.281/2006 prevê que deve ser realizada com recursos próprios da importadora, sob pena de ser caracterizada a importação por conta e ordem de terceiros.

Contudo, um dos pontos importantes da legislação aplicável nessa modalidade de importação, é a previsão do parágrafo 3º, do artigo 3º, da mesma IN supramencionada, que dispõe sobre a permissão do encomendante para antecipar recursos ao importador relacionados à revenda, e não necessariamente à importação da mercadoria, o que, costumeiramente, recai sobre a reclassificação da modalidade como importação por conta e ordem de terceiro.

Importação própria

A importação própria (ou direta) é a mais simples: trata-se da importação ocorrida entre os mesmos sujeitos que participam da compra e venda das mercadorias. Assim, o exportador (no exterior) é o vendedor da mercadoria, enquanto que, no Brasil, aquele que importa e realiza o desembaraço aduaneiro da mercadoria é o adquirente final.

A importação direta presume-se feita com os recursos do próprio importador que, uma vez proprietário da mercadoria, pode dispor dela livremente (uso e consumo, revenda, industrialização etc.).

A problemática envolta às modalidades de importação diz respeito à existência de diversificados modelos de negócios atuais, considerando a fluidez e rapidez das operações, para além das reestruturações físicas e societárias desenvolvidas para atendimento de menor onerosidade logística, tributária, empresarial, trabalhista, ambiental, aduaneiras e demais obrigações e demandas que são sujeitas as pessoas jurídicas que operam no comércio/industrialização interno e exterior.

Vê-se que, por vezes, o mero conhecimento do adquirente da mercadoria, em momento anterior ao desembaraço aduaneiro, pode ocasionar a imputação das infrações e penalidades aduaneiras quanto à reclassificação de uma importação própria (direta), para uma importação por encomenda ou por conta e ordem de terceiro (indireta).

Para tanto, nesse aspecto, necessário se faz analisar a interposição fraudulenta de terceiros – que pode ser presumida⁵ ou comprovada⁶, que historicamente nasceu para combate às fraudes, especialmente aos ilícitos referentes às operações de comércio exterior, considerando a rápida mudança no contexto e na forma em que são realizadas as operações internacionais.

Uma das principais preocupações oriundas da infração mencionada é com a origem dos recursos que suportaram a operação de importação, porque a utilização de uma pessoa jurídica laranja, desprovida de capacidade financeira, econômica e estrutural pode se dar justamente para que não eventual e futura execução de uma dívida tributária ou aduaneira, restando o real adquirente com o patrimônio respaldado pelo respectivo laranja.

Nota-se, em relação às interposições fraudulentas comprovadas, dos autos de infração que costumeiramente são lavrados, bem como nos acórdãos proferidos neste Conselho Administrativo, que são considerados indícios do caráter fraudulento a incompatibilidade entre as operações e as instalações físicas, capacidade operacional, patrimônio e capacidade econômico-financeira do importador, ausência de histórico de importações, alta heterogeneidade da natureza das mercadorias importadas, opção por despacho aduaneiro em localidade menos vanyajosa ao interveniente, dentre outros elementos de prova, que devem compor o conteúdo da ação fiscalizatória que embasará a acusação de interposição, mediante fraude ou simulação.

É necessário enfatizar que, nesse tipo infracional comprovado há íntima e direta relação com a ocorrência de **fraude e simulação**, desprendendo-se desse status a interposição legítima, quando ausentes os elementos comprobatórios que demonstrem que a operação de importação aconteceu sob a guarida do intento de iludir o controle aduaneiro exercido pela administração Pública, com a presença do aspecto volitivo do agente.

Neste passo, também é essencial delimitar que a mera conduta que visa reduzir ou diferir o pagamento do tributo não se configura fraude ou simulação.

A configuração da infração disposta no artigo 23, inciso V, do Decreto-lei 1.455/1976 pode ser representada pela presença dos seguintes elementos: i) negócio aparente ou simulado (a importação declarada); (ii) negócio dissimulado ou efetivamente pretendido (a importação oculta da autoridade aduaneira), desde que a ocultação não seja resultante de mero

⁵ Disposta no artigo 23, parágrafo 2º, do Decreto-lei 1455/1976, em que se presume a interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados, considerando-se a inversão do ônus da prova de tais recursos ao interveniente atuado.

⁶ Disposta no artigo 23, inciso V, do Decreto-lei 1.455/1976, em que é considerado dano ao erário as infrações relativas às mercadorias 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.

erro, plenamente comprovado; e (iii) do conluio entre as partes (importador declarado e sujeito oculto).⁷

Deve-se, portanto, considerando o ônus probatório da fiscalização, restar a infração plena e inequivocadamente demonstrada, comprovando-se a ocultação praticada, mediante conjunto probatório de provas diretas e/ou indiretas que se trata, em verdade, de uma importação indireta – por conta e ordem ou encomenda, ao invés da declarada importação direta.

Desta afirmativa, de que é necessário que se comprove a ocultação praticada, dentro da tipicidade descrita pelas normas supramencionadas que endereçam a interposição fraudulenta de terceiros, não há que se falar em ocultação quando há mero equívoco formal – ainda que contestado o enquadramento e classificação da importação indireta realizada, quando o interveniente caminha entre a importação por encomenda ou importação por conta e ordem de terceiro.

Destaca-se que os elementos contidos no tipo infracional tem o condão de proteger o controle aduaneiro, especialmente quanto à utilização de pessoas jurídicas “laranjas”, desprovidas de qualquer capacidade econômica para promover importações, com objetivo de ocultar o real adquirente das mercadorias.

Contrário entendimento enquadraria todas as importações indiretas ocorridas no Brasil, tendo em vista que o campo de preenchimento com identificação do encomendante ou do terceiro por conta e ordem carrega o simples vocábulo “adquirente” – e, para tanto, basta um cotejo de fácil percepção, em exercício retórico para elidir a afirmada infração aduaneira:

1. Quais os intervenientes presentes nas operações de importação por encomenda no presente caso?

A resposta é IFLY BRAZIL INDOOR SKYDIVING LTDA e COMMERCIUM COMERCIAL IMPORTADORA EXPORTADORA LTDA.

2. Quais os intervenientes presentes nas operações de importação por conta e ordem de terceiro no presente caso?

A resposta é IFLY BRAZIL INDOOR SKYDIVING LTDA e COMMERCIUM COMERCIAL IMPORTADORA EXPORTADORA LTDA.

Como já mencionado, resta evidente que não há indícios de negócio aparente ou simulado, não há indícios de negócio dissimulado ou efetivamente pretendido (a importação oculta da autoridade aduaneira), não há sequer lastro de ocultação, tão menos ocultação derivada de mero erro, e menos ainda demonstração de conluio entre as partes.

A fiscalização limita-se aos seguintes indícios, descritos no relatório fiscal (fls. 38 do relatório):

⁷ NASCIMENTO, José Fernandes. As formas de comprovação da interposição fraudulenta na importação. In: PEREIRA, Cláudio Augusto Gonçalves; REIS, Raquel Segalla. Ensaio de direito aduaneiro. São Paulo: Intelecto Soluções, 2015, p. 411.

. Substancial variação de tipos de produtos importados pela COMMERCIUM dada às características estruturais da empresa;

. A COMMERCIUM não possui endereço fixo em São Paulo, todavia, nas operações anteriores analisadas, diversos produtos eram repassados diretamente à IFLY BRAZIL, a qual possui sede em São Paulo. Registra-se que tais mercadorias nunca foram transportadas para Maceió-AL, motivo que reforçou a suspeita de utilização da COMMERCIUM como interposta pessoa na qualidade de importador por encomenda;

. Saídas de mercadorias importadas pela COMMERCIUM e repassadas à IFLY BRAZIL no mesmo dia ou em datas muito próximas ao registro de DI ou de desembaraço de mercadorias;

. A SKYVENTURE é quem detém todo o know-how do negócio e possui a tecnologia para fabricação de túneis de vento verticais. Além disso, é proprietária da marca IFLY, cujos empreendimentos existem em diversos países; e

. Suspeita da prática de transferência planejada do risco da operação do importador para o suposto encomendante e de concorrência desleal.

O somatório dos indícios verificados reforçava a suspeita de que a COMMERCIUM atuaria por conta e ordem do Grupo SKYVENTURE/IFLY nas operações de importação em tela, e não por encomenda, culminando a interposição fraudulenta (infração punível com a pena de perdimento das mercadorias).

Da lista acima, extrai-se tão somente um ponto que pode, eventualmente, dentro de um contexto fático e probatório completamente diferente da realidade do presente processo, ser interpretado na perspectiva suspeita da ocorrência de interposição fraudulenta, que diz respeito à alta heterogeneidade das mercadorias importadas pela pessoa jurídica Commercium.

E só.

Ainda, neste ponto, sequer foi comprovado o impacto ou correlação com suposta fraude ou simulação.

Dos demais apontamentos, nota-se apenas a operacionalidade comum às práticas de comércio exterior, que já expostas no decorrer dos conceitos dos tipos de importação existentes – afastando-se totalmente das provas comumente analisadas nas interposições fraudulentas.

Aliás, há de se destacar que a maioria dos indícios descritos pela fiscalização não tem correlação mínima ou indireta com qualquer tipo de infração aduaneira, citando-se como exemplo, a utilização indevida da “prática de concorrência desleal” pelo mero fato da organização do desembaraço e escoamento das mercadorias, com aproveitamento de benefício fiscal de ICMS, posta sem o mínimo embasamento legal, e que foge completamente à realidade de uma investigação que deve ser realizada pelo Conselho Administrativo de Defesa Econômica.

E, no mesmo sentido quanto à atipicidade da conduta, tendo em vista não tratar-se de fraude ou simulação de importação direta para ocultar importação indireta, é o acórdão 3402-003.883:

Processo Administrativo Fiscal Período de apuração: 20/01/2009 a 06/01/2012 OPERAÇÕES DE COMÉRCIO EXTERIOR. ORIGEM DOS RECURSOS. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PRESUNÇÃO. Presume-se a interposição fraudulenta de terceiro nas operações de comércio exterior em que não resta comprovado a origem, disponibilidade e transferência dos recursos financeiros. No caso concreto restou confirmado por meio da contabilidade da recorrente que os recursos financeiros eram repassados pelos interessados nas importações, escriturados a título de antecipação, corroborado por outros documentos. DANO AO ERÁRIO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA NA IMPORTAÇÃO. NÃO LOCALIZAÇÃO DAS MERCADORIAS. CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO EM MULTA. Considera-se dano ao Erário a ocultação do real adquirente da mercadoria, sujeito passivo na operação de importação, infrações puníveis com a pena de perdimento, que é convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro, caso as mercadorias não sejam localizadas ou tenham sido consumidas. DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO. ADQUIRENTE IDENTIFICADO. OCULTAÇÃO DE PESSOAS. IMPOSSIBILIDADE. Nas operações por conta e ordem de terceiro para as quais houve a identificação do adquirente na Declaração de Importação, ainda que a título de encomendante predeterminado, não há que se falar na ocultação, mediante fraude ou simulação, de alguma das pessoas referidas no inciso XXII do art. 689 do Regulamento Aduaneiro/2009. A aplicação de sanção administrativa somente é legítima quando a conduta do administrado corresponde perfeitamente ao dispositivo legal que define a infração, devendo, no caso concreto, a multa ser exonerada parcialmente em relação às importações para as quais não configurada a infração. INFRAÇÃO ADUANEIRA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. RESPONSABILIDADE DO OCULTADO. INDEVIDA IMPUTAÇÃO DE DISPOSITIVOS DO CTN. ERRO DE DIREITO. Em se tratando de sanção estritamente aduaneira (pena de perdimento convertida em multa), as normas que devem reger eventual responsabilização do ocultado são aquelas capituladas nos art. 95, inciso I do Decreto-lei n. 37/66 e art. 603, inciso I do Regulamento Aduaneiro, mas jamais dispositivo do CTN (art. 124, inciso I). Erro de direito configurado. INFRAÇÃO ADUANEIRA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. RESPONSABILIDADE DO OCULTADO. IMPUTAÇÃO DE DIFERENTES E CONFLITANTES DISPOSITIVOS LEGAIS PARA FINS DE RESPONSABILIZAÇÃO. ATO ADMINISTRATIVO VICIADO POR CARÊNCIA DE MOTIVAÇÃO E MITIGAÇÃO AO DIREITO DE DEFESA. Não obstante o erro de direito em imputar responsabilidade aduaneira com base em dispositivos do CTN, também macula o ato administrativo o fato de a fiscalização, ao conformar a sujeição passiva da empresa ocultada fraudulentamente, valer-se de diferentes e conflitantes dispositivos legais para esse fim (artigos 121, inciso II, 124, inciso I e 136, todos do CTN, bem como art. 603, incisos I e V do Regulamento Aduaneiro). Tal imprecisão legal redundará em

ausência de motivação do ato administrativo e cerceamento de defesa em prejuízo do responsabilizado. Recurso Voluntário Provido em Parte.

(Processo Administrativo nº 12466.721752/2013-42, Acórdão nº 3402-003.883, sob relatoria do Conselheiro Waldir Bezerra).

Consignado neste acórdão, como voto vencedor da conselheira Maria Aparecida Martins de Paula:

Na sessão de julgamento deste processo ousei divergir do Ilustre Relator, no que fui acompanhada por outros Conselheiros, somente no que concerne ao mérito, especificamente em relação à incidência da multa nas operações de importação para as quais foi identificado o nome da adquirente (MOTO BRASIL) nas Declarações de Importação.

Conforme consta na autuação, algumas importações foram declaradas pela contribuinte como próprias da AST e outras na modalidade por encomenda, tendo a fiscalização apurado, entretanto, que essas operações foram realizadas na modalidade por conta e ordem de terceiro.

Em consulta aos extratos das 20 Declarações de Importação (DI's) autuadas, observase que em 18 delas constou a identificação da MOTO BRASIL como "adquirente" das mercadorias importadas, sendo que somente nas DI's nºs 09/16230176 e 11/07713902 a operação foi declarada como importação própria da AST. A minha divergência com o Relator reside nessas 18 operações.

As infrações imputadas pela fiscalização estão consolidadas nos incisos art. VI e XXII do art. 689 do Regulamento Aduaneiro/2009, nos seguintes termos: Art. 689. Aplicase a pena de perdimento da mercadoria nas seguintes hipóteses, por configurarem dano ao Erário (DecretoLei nº 37, de 1966, art. 105; e DecretoLei nº 1.455, de 1976, art. 23, caput e §1º, este com a redação dada pela Lei no 10.637, de 2002, art. 59): (...) VI estrangeira ou nacional, na importação ou na exportação, se qualquer documento necessário ao seu embarque ou desembarco tiver sido falsificado ou adulterado; (...) XXII estrangeira ou nacional, 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. §1º As infrações previstas no caput serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto nº 70.235, de 1972 (DecretoLei nº 1.455, de 1976, art. 23, §3º, com a redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010, art. 41). (Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013) (...)

Como se observa no inciso XXII acima transcrito, o que o legislador ordinário quer punir é a ocultação de algumas das pessoas referidas no inciso, mediante fraude ou simulação. No caso concreto, nas 18 importações em que houve a

identificação da MOTO BRASIL como "adquirente", ainda que a fiscalização tenha apurado que realmente não se tratavam operações a encomendante predeterminado, mas de importações por conta e ordem de terceiro, não se poderia dizer que houve a ocultação dessa pessoa (MOTO BRASIL) nessas operações, eis que a sua identificação constou expressamente no campo "adquirente" dessas 18 DI's.

Ora, ainda que se tenha apurado que o importador (AST) e o terceiro adquirente (MOTO BRASIL) não atenderam aos requisitos previstos na IN SRF nº 225/2002 para uma importação por conta e ordem de terceiros, o que é reprovável, a situação fática não se subsume ao tipo do art. 689, XXII do Regulamento Aduaneiro/2009, eis que a identificação da MOTO BRASIL não foi ocultada nas 18 importações referidas.

Há que se ter em mente que, embora o tipo trazido pelo art. 689, XXII do Regulamento Aduaneiro esteja relacionado ao não cumprimento dos requisitos para as operações terceirizadas, a infração somente restaria caracterizada se efetivamente houvesse a ocultação, mediante fraude ou simulação, de alguma dessas pessoas "do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação", o que não foi o caso.

Também, pelo mesmo motivo, não pode subsistir a infração prevista no inciso VI do art. 689 do Regulamento Aduaneiro/2009, eis que não caracterizada a simulação quanto a identificação do real adquirente das mercadorias.

A aplicação de sanção administrativa somente é legítima quando a conduta do administrado corresponde perfeitamente ao dispositivo legal que define a infração.

Assim, pelo exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para afastar a multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias relativamente as 18 Declarações de Importação nas quais houve a identificação da MOTO BRASIL no campo "adquirente".

Isto posto, superada a inexistência de concomitância ou prejudicialidade, bem como afastada a hipótese de sobrestamento, nos termos do parágrafo único, do artigo 100, do Regimento Interno, voto por dar provimento integral aos recursos voluntários, cancelando-se o auto de infração, prejudicada a análise sobre a responsabilidade aduaneira.

Assinado Digitalmente

Mariel Orsi Gameiro

VOTO VENCEDOR

Leonardo Honório dos Santos, redator designado

Com a devida vênia, a divergência em relação ao voto da ilustre relatora envolve o reconhecimento da relação de prejudicialidade entre uma ação judicial e este julgamento administrativo.

Analisando o caso concreto, o presente litígio envolve crédito no valor de R\$ 1.299.992,33, referente a multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas, sujeitas à pena de perdimento em virtude de alegada ocultação do real comprador, e falsificação de documento necessário ao embarque/desembarço.

Contudo, a sentença judicial do Processo nº 0004470-35.2016.4.01.3400 determinou a entrega dessas mesmas mercadorias, criando, de fato, um antecedente lógico que impacta diretamente o presente julgamento.

Explicando melhor - de acordo com Didier Jr., ocorre a **prejudicialidade** quando a resolução de um litígio se caracteriza como verdadeiro antecedente lógico e necessário para o julgamento de outro, de modo que a decisão do último fica vinculado ao que for decidido no primeiro processo.

Sendo assim, na medida em que a decisão judicial compulsou a entrega das mercadorias, há uma implicação lógica que não possa ser reconhecida a aplicação da multa por conversão da pena de perdimento desses mesmos bens.

Dessa forma, divirjo do voto da relatora apenas no tocante a reconhecer a relação de prejudicialidade entre os processos judicial e administrativo. Ressalto que acompanho a Conselheira nas demais razões de decidir e no resultado de reconhecer o provimento integral dos recursos voluntários, cancelando-se o auto de infração e restando prejudicada a análise sobre a responsabilidade aduaneira.

Assinado Digitalmente

Leonardo Honório dos Santos