



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10074.002062/2008-10
Recurso nº 506.262 De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3102-00.731 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de agosto de 2010
Matéria Multa Proporcional
Recorrentes GLICOMED PRODUTOS MÉDICO-HOSPITALARES LTDA.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 10/01/2003 a 03/10/2006

APLICAÇÃO DE PENALIDADE APÓS O PRAZO DE 5 (CINCO) ANOS. DECADÊNCIA.

O direito de impor penalidade de natureza aduaneira ou administrativa ao controle das importações extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos contado da data do registro da respectiva Declaração de Importação (DI). Em decorrência, se o sujeito passivo for cientificado do auto de infração após quinquênio legal, a multa aplicada é indevida, posto que foi fulminada pela decadência.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/09/2003 a 01/05/2008

OPERAÇÃO DE IMPORTAÇÃO. NÃO-COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS RECURSOS. PRESUNÇÃO DE INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. INFRAÇÃO POR DANO AO ERÁRIO. CARACTERIZADA.

A falta de comprovação da origem, disponibilidade e transferência de recursos utilizados na operação de importação, por presunção legal, configura interposição fraudulenta, infração considerada dano erário, sancionada com a pena de perdimento da mercadoria.

PENA PERDIMENTO. IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO. CONVERSÃO EM MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO.

Na impossibilitada de apreensão, a pena de perdimento a que estava sujeita a mercadoria importada converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria.

Recurso de ofício desprovido e recurso voluntário parcialmente provido.

Crédito tributário parcialmente mantido.

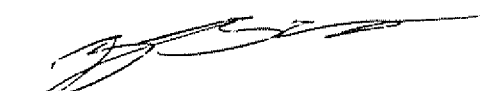
Recursos de Ofício Negado e Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

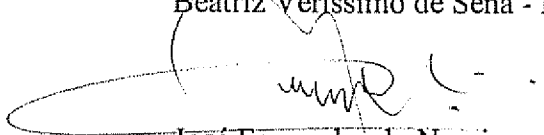
Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício. Quanto ao recurso voluntário, por maioria de votos, deu-se parcial provimento, para acatar a prejudicial de decadência relativamente às Declarações de Importação registradas em 11/09/2003 e 15/09/2003. Vencida a Conselheira Beatriz Veríssimo de Sena (Relatora), que, além de prejudicial de decadência, também reduzia a multa a 10% do Valor Aduaneiro. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Fernandes do Nascimento.



Luis Marcelo Guerra de Castro - Presidente



Beatriz Veríssimo de Sena - Relatora



José Fernandes do Nascimento - Redator Designado

EDITADO EM: 29/09/2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luis Marcelo Guerra de Castro, Ricardo Paulo Rosa, Beatriz Veríssimo de Sena, José Fernandes do Nascimento, Luciano Pontes de Maya Gomes e Helder Massaaki Kanamaru.

Relatório

Trata o presente processo de auto de infração lavrado para exigência de multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas, prevista no § 3º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/2002.

Por bem resumir o direito atinente à lide, adoto parte do relatório do acórdão ora recorrido, *in verbis* (fls. 99-101):

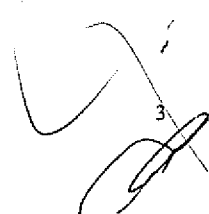
Depreende-se do "Termo de Constatação anexo ao Auto de infração", que a interessada importou irregularmente mercadorias no período de 09/2003 a 05/2008, pois se configurou a ocorrência de interposição fraudulenta de terceiros nas importações, por não ter sido comprovada a origem lícita de recursos empregados nas operações de comércio exterior. Ademais, em razão dessas constatações, a empresa foi declarada "inapta" perante o Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica — CNPJ, e os documentos fiscais por ela emitidos a partir de 15/09/2003, decretados como não produtores de efeitos tributários em favor de terceiros, desde aquela data.

O procedimento especial a que a interessada foi submetida, previsto na Instrução Normativa SRF nº 228/2002, concluiu pela não comprovação da "origem lícita de parte dos recursos empregados para a liquidação dos contratos de câmbio referentes às DI's 03/0710245-3, 03/0738065-8, 04/0202956-3 e 04/0214131-2, 04/0266259-2, 04/1020253-8, 04/0912509-6, e 04/0787551-9". Também se constatou a existência de conta-corrente não escriturada, pela qual a interessada movimentou vultoso volume de recursos (R\$ 968.1970,57 no ano de 2004). A interessada não possui controle de separação de recursos lícitos e ilícitos, portanto, a mistura desses recursos é indissolúvel, fato que macula os recursos aparentemente lícitos. Assim, "todas as operações de comércio exterior realizadas têm a mácula da ilicitude dos recursos nelas empregados, ainda que aparentemente, revistam-se de aparente legalidade. Ainda que, em uma determinada operação, tenham sido empregados recursos provenientes de vendas, comprovados por boletos de cobrança bancária etc, tais vendas tiveram por objeto mercadorias adquiridas com recursos ilícitos, o que macula estes recursos aparentemente lícitos." Não se pode aceitar que os recursos sejam regularizados ou regularizáveis por meio de sua circulação em sucessivas transações internacionais. Dessa forma, "devem ser punidas todas as operações realizadas posteriormente à data a partir da qual não foi comprovada a origem dos recursos empregados, o que, no caso em tela, resulta na aplicação das penalidades para todas as operações realizadas a partir do registro da DI nº 03/0710245-3", por se configurar a interposição fraudulenta, punível com a pena de perdimento, conforme inciso V e § 2º do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1455/1976, com a redação dada pelo artigo 59 da Lei nº 10.639/2002. Considerando que a interessada, em resposta a intimação, informou que as mercadorias importadas foram transferidas a terceiros e não mais existem, foi lavrado auto de infração para exigência da multa prevista no parágrafo 3º do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, com a redação dada pelo artigo 59 da Lei nº 10.637/2002.

Regularmente cientificada por via pessoal (ciência às fls. 02, 05 e 19) a interessada apresentou a impugnação tempestiva de folhas 45 a 61, com os documentos de folhas 62 a 95, anexados.

Preliminarmente a interessada contesta a autuação de operações de exportação, sob o argumento de que essas operações comerciais não se subsumem ao enquadramento legal proposto. Defende a exclusão das operações referentes às duas exportações autuadas que totalizam o valor de R\$ 184.268,00, corno consignado pela fiscalização.

No mérito alega que no Relatório de Verificação Fiscal do processo de inaptidão do CNPJ a fiscalização consigna expressamente a não ocorrência de interposição fraudulenta, ou seja, de que a interessada é a real adquirente das mercadorias, devendo ser afastada a presunção juris tantum de interposição fraudulenta.



Alega que eventual omissão de receita é fato gerador do Imposto de Renda, mas que não necessariamente se estabelece a presunção de interposição fraudulenta, pois essa é relativa. "Na hipótese em que o importador é o próprio adquirente, não se vislumbram as infrações punidas pela lei aduaneira com a pena de perdimento." Defende que "a punição aplicável à hipótese em concreto - ou seja, às infrações decorrentes de falhas na escrituração e apuração contábeis da impugnante - é a cobrança dos tributos respectivos." Nesse aspecto informa que já houve fiscalização e lançamento tributário relativo ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, anos calendário 2003 e 2004, cujo crédito tributário foi objeto de parcelamento, honrado pela impugnante.

A impugnante faz referência às operações analisadas pela fiscalização, registrando que se concluiu Relat. não comprovação de origem de recursos no montante de R\$ 69.1267,17 no ano de 2003, porém a empresa obteve um faturamento total em 2003 e 2004 de R\$ 18.197.803,67 (5.901.244,53 em 2003 e 12.296.559,14 em 2004) e fechou câmbios de importação totalizando R\$ 9.863.624,68. Defende, assim, que "As vendas (o faturamento) e, conseqüentemente, as importações não poderiam estar alicerçadas do escasso volume de produtos adquiridos através das DIs apontadas como 'contaminadas' pela autoridade fiscal." (sic) Estende a análise e o argumento para as operações relativas aos anos posteriores.

Alega que a norma (IN SRF nº 228/2002) é expressa ao determinar que aplica-se o perdimento às mercadorias objeto das operações correspondentes, ou seja, às operações em que ficar caracterizada ocultação do verdadeiro sujeito passivo e àquelas em que não se comprove a origem, disponibilidade e transferência dos recursos. Assim, a motivação invocada "- falta de comprovação da origem dos recursos - não se aplica ao caso em comento, uma vez que, excetuando-se as oito DIs apontadas neste auto de infração não houve sequer uma irregularidade apontada pela Administração." Defende que é necessário que se demonstre a relação efetiva existente entre as operações anteriores, supostamente irregulares, e as conseqüentes.

Defende que "Não existe nos autos nenhuma prova ou mesmo elemento indiciário que remeta a qualquer defeito nas importações sob exame, muito menos, ainda, relativa à interposição fraudulenta de terceiros ou à ausência de comprovação da origem dos recursos empregados na importação", e que não houve individualização das condutas supostamente infracionais. Registra que, eventuais irregularidades já foram retificadas pelo contribuinte e sancionadas pelo Fisco no processo de auditoria do IRPJ.

Alega que a pretensão de se aplicar multa de 100% do valor aduaneiro sobre todas as importações fere os princípios da motivação, proporcionalidade e razoabilidade. E que as importações cuja origem seja lidima e evidente são excluídas da penalidade, conforme julgado cuja ementa que transcreve.

Defende que o relatório base da autuação foi produzido sem levar em consideração a edição da Lei nº 11.488/2007, que

prevê, para o caso de interposição fraudulenta a aplicação de multa de 10% sobre o valor da mercadoria e não a aplicação de inaptidão, perdimento da mercadoria ou sua conversão em pecúnia. Faz referência a atos administrativos que entenderam pela aplicação retroativa da Lei.

Alega que não se comprovou nenhum dano ao Erário, pois não houve supressão ou redução de tributos, que foram integralmente recolhidos no registro da Declaração de Importação. Portanto não afigura cabível a aplicação da pena de perdimento.

Requer se julgue improcedente o auto de infração e que se cientifique a impugnante da data de julgamento, para que possa indicar advogado constituído para fazer sustentação oral perante o Colegiado.

A DRJ julgou parcialmente procedente o lançamento, para afastar o lançamento sobre as operações nas quais o auto de infração não analisou a licitude dos respectivos recursos, pontualmente. O acórdão foi assim ementado (fl. 98):

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/09/2003 a 01/05/2008

DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. MERCADORIA CONSUMIDA OU NÃO LOCALIZADA MULTA IGUAL AO VALOR DA MERCADORIA.

Considera-se dano ao Erário a ocultação do real sujeito passivo na operação de importação, inclusive mediante interposição fraudulenta de terceiros, infração punível com a pena de perdimento, que é convertida em multa igual ao valor aduaneiro da mercadoria caso tenha sido consumida ou não seja localizada.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PRESUNÇÃO.

Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.

Lançamento Procedente em Parte

Contra a decisão proferida pela DRJ, o Interessado interpôs recurso voluntário tempestivo, no qual argumenta:

- a) Decadência do lançamento;
- b) Não teria sido comprovada a interposição fraudulenta;
- c) Aplicação da multa de 10% (dez por cento) prevista na Lei nº 11.488/2007, ao invés da pena de perdimento.

Em síntese, é o relatório.

Handwritten signature and stamp in the bottom right corner of the page. The stamp includes the number '5'.

Voto Vencido

Conselheira Beatriz Veríssimo de Sena, Relatora

- Do recurso de ofício

Conforme relatado, no lançamento a autoridade fiscal demonstra a ilicitude de 8 (oito) operações de comércio exterior realizadas pela ora Recorrente. A partir dessas irregularidades, o auto de infração presume a ilegalidade de outras 130 (cento e trinta) operações posteriores.

Nesse contexto, a DRJ reduziu o crédito tributário por entender que a maior parte das multas foi lançada sem que fosse demonstrado no auto de infração a ausência de comprovação de origem dos recursos empregados nas operações de comércio exterior. Manteve, assim, o lançamento referente apenas a 8 (oito) operações, sobre as quais teria sido realizado o cotejo entre a ausência de demonstração de origem de recursos e a operação efetivamente realizada, afastando o lançamento quanto às demais.

Entendo que a DRJ decidiu com acerto.

A demonstração de ilicitude em 8 (oito) operações de comércio exterior não pode contaminar de ilicitude outras 130 (cento e trinta) operações, sem que se demonstre o nexo entre as mesmas (vide fls. 13 e 14). Os recursos utilizados nas operações posteriores àquelas cujos recursos não se determinou a origem lícita, não “contaminam”, por si só, os recursos utilizados em operações posteriores. Para chegar a essa conclusão, seria necessário cotejar-se a contabilidade da empresa recorrente frente às operações realizadas, comparando os recursos recebidos irregularmente com outras fontes. Desse ônus, contudo, a autoridade fiscal não se desincumbiu.

Na verdade, a análise da origem dos recursos realizada pela Autoridade Fiscal não abrangeu a totalidade das operações de comércio exterior. Por isso, não é possível afirmar que não se comprovou a origem, a disponibilidade ou transferência dos recursos empregados.

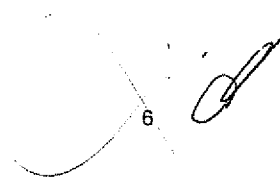
O auto de infração sempre deve ser fundamentado, uma vez que é espécie de ato administrativo que, como tal, sujeita-se aos princípios constitucionais da motivação e da impessoalidade, previstos no *caput* do art. 37 da Constituição Federal. Portanto, acaso ausente a devida exposição das razões que levaram a sua lavratura, o auto de infração é nulo.

Cumpra salientar que, além da transparência e impessoalidade conferidos pela devida motivação dos atos administrativos (no caso, do auto de infração), a fundamentação desse concorre para promover os princípios da ampla defesa e do devido processo legal. Ocorre que apenas com sua devida motivação, faz-se possível ao interessado defender-se dele plenamente.

Portanto, indevida a autuação das operações de comércio exterior não analisadas pela autoridade fiscal. O crédito tributário correspondente deve, de fato, ser excluído.

Nego provimento ao recurso de ofício.

- Decadência



Às multas decorrentes do inadimplemento de obrigações concernentes à importação, aplica-se o prazo decadencial de 5 (cinco) anos previsto no art. 139 c/c art. 138 do Decreto-Lei nº 37/66.

Por sua vez, para a contagem do prazo decadencial do Imposto de Importação e das penalidades a ele conexas, deve-se considerar a data de ciência do auto de infração, que o perfectibiliza. O início do prazo decadencial, por sua vez, deve ser o registro das Declarações de Importação para consumo, que coincide com o marco de ocorrência do fato gerador para efeito de cálculo do tributo em exame. O prazo é quinquenal,

O registro das Declarações de Importação – DI ocorreu em diversas oportunidades (importações) lavradas entre 01/09/2003 e 01/05/2008. A ciência do auto de infração ocorreu em 22 de dezembro de 2008.

Há, portanto, decadência a ser declarada nos autos, uma vez que **há duas Declarações de Importação alcançadas pela decadência** e sobre as quais a DRJ manteve o lançamento: a **DI 03/0710245-3, registrada em 11/09/2003** e a **DI 03/0738065-8, registrada em 15/09/2003**. Com efeito, considerando-se o prazo de 5 (cinco) anos a contar da ciência do auto de infração, que ocorreu em 22 de dezembro de 2008, decaiu o direito de cobrança do Imposto de Importação referentes às Declarações de Importação anteriores a 22 de dezembro de 2003.

Neste ponto, dou provimento parcial ao recurso voluntário para declarar a decadência das multas referentes às declarações de importação registradas antes de 22 de dezembro de 2003, isto é, das multas relativas à **DI 03/0710245-3, registrada em 11/09/2003** e à **DI 03/0738065-8, registrada em 15/09/2003**, nos termos dos arts. 138 e 139 do Decreto-Lei nº 37/66.

- Interposição Fraudulenta

Consta do relatório que acompanha o auto de infração que a única interveniente formal nas operações de importação é a autuada. Todas as importações foram registradas como se a autuada fosse a importadora de fato e de direito. Essa situação foi desconstituída pela presunção legal de que houve interposição fraudulenta nas operações de comércio exterior em razão da não comprovação da origem, disponibilidade ou transferência dos recursos empregados.

O Decreto-Lei nº 1.455/1976 com a redação da Lei nº 10.637/2002, assim dispõe:

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.

§ 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.

(destacou-se)

A presunção legal *supra* citada poderia ser desconstituída pela Interessada, caso essa colacionasse prova ao contrário. Contudo, em sede de impugnação e mesmo em sede de recurso voluntário a Recorrente não apresentou documentos que pudessem demonstrar a origem dos recursos utilizados, afastando a presunção de interposição fraudulenta. A defesa do contribuinte consiste em argumentos de direito que não logram desconstituir o contexto probatório dos autos.

Não se trata, outrossim, de importação por encomenda.

De acordo com o art. 11 da Lei nº 11.281, de 20.02.2006, importação por encomenda é aquela promovida por pessoa jurídica importadora para revenda a encomendante predeterminado. Nesta nova modalidade de importação, deve-se observar os requisitos estabelecidos pela Receita Federal do Brasil previstos na Instrução Normativa SRF nº 434, de 24/03/2006:

- i. Não se considera importação por encomenda a operação realizada com recursos do encomendante, mesmo que parcialmente;
- ii. O registro da declaração de importação fica condicionado à prévia vinculação do importador por encomenda ao encomendante no Siscomex;
- iii. Para fins desta vinculação, o encomendante deverá apresentar à Receita Federal nome e número do CNPJ do importador, prazo ou operações para os quais o importador foi contratado, bem como comunicar eventuais alterações destas informações;
- iv. O encomendante (adquirente) deve estar habilitado no Siscomex;
- v. Ao registrar a DI, a importadora por encomenda deverá informar, em campo próprio, o número do CNPJ do encomendante e, enquanto não existir campo próprio, deverá utilizar o campo destinado à identificação do adquirente por conta e ordem, informando que se trata de importação por encomenda;
- vi. Tanto a importadora como o encomendante deverão guardar e apresentar à fiscalização, quando exigidos, os documentos e registros relativos às transações em que intervierem, pelo prazo decadencial;

Na hipótese, a empresa recorrente não se desobrigou de nenhum dos referidos cuidados de informação junto à Receita Federal do Brasil.

Incide, portanto, a penalidade prevista na legislação para a prática do ato descrito no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, com a redação dada pelo artigo 59 da Lei nº 10.637/2002, pois houve ocultação do sujeito passivo, real comprador e responsável pela operação de importação.

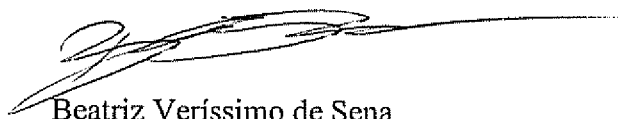
Contudo, cumpre revisar a multa aplicada nos termos do § 3º do mesmo art. 23, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, quando essa

não tiver sido localizada ou quando tiver sido consumida, uma vez que a Lei nº 11.488/2007 passou a prever multa menor do que a penalidade outrora prevista para a hipótese presente.

De fato, a multa do § 3º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/2002, era equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria irregularmente importada, seja qual fosse a forma de participação do importador na operação de comércio exterior irregular. A Lei Federal nº 11.488/2007, por sua vez, passou a estabelecer em seu art. 33 a multa de 10% (dez por cento) sobre o valor da operação acobertada especificamente quando a pessoa jurídica tiver cedido o seu nome, mediante disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros. Entendo ser essa, exatamente, a hipótese em comento. Por ser lei posterior mais benéfica, deve o art. 33 da Lei nº 11.488/2007 ser aplicada ao caso, nos termos do art. 106, II, "c", do CTN.

Pelo exposto, **nego provimento ao recurso de ofício e dou provimento parcial ao recurso voluntário para:**

- a) declarar a decadência das multas referentes às declarações de importação registradas antes de 22 de dezembro de 2003, isto é, das multas relativas à **DI 03/0710245-3, registrada em 11/09/2003 e à DI 03/0738065-8, registrada em 15/09/2003;**
- b) **reduzir a multa aplicada para 10% (dez por cento) sobre o valor da operação acobertada.**



Beatriz Veríssimo de Sena

Voto Vencedor

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Redator Designado

No bem fundamentado Voto proferido pela nobre Conselheira Relatora, restou consignado que a Autuada não apresentou qualquer prova que infirmasse a presunção da interposição fraudulenta de terceiros, relativa às 8 (oito) operações de importação, discriminadas no item 5 do Termo de Constatação Fiscal (fls. 18/19), caracterizada pela não-comprovação da origem lícita dos recursos empregados nas ditas operações, que se encontra prevista no § 2º do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, com a redação acrescida pela Lei nº 10.637, de 2002, que tem seguinte teor:

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.

§ 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.

§ 3º A pena prevista no § 1º converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida.

(...) (grifos não originais).

Em relação a materialização da aludida presunção, portanto, estou de pleno acordo com Ilustre Relatora. Com efeito, a minha divergência diz respeito apenas à aplicação retroativa da penalidade estabelecida no *caput* do art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, combinado com o disposto no alínea “c” do inciso II do art. 106 do CTN.

Dispõe o referido dispositivo legal sobre aplicação da multa de 10% (dez por cento) do valor da operação, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), na hipótese de interposição fraudulenta de terceiro, caracterizada pela **simples cessão do nome**, nos termos a seguir transcrito:

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).

(...) (grifos não originais).

Em outras palavras, o preceito legal em apreço introduziu nova modalidade de interposição fraudulenta nas operações de comércio exterior, em que o importador ou exportador (ostensivo), **cede apenas o nome**, sendo os recursos financeiros utilizados nas referidas operações provenientes dos reais intervenientes ou beneficiários da operação (real exportador ou importador, conforme o tipo de operação).

É indubitável que o novel preceito legal introduziu uma modalidade especial de presunção de interposição fraudulenta terceiros, desta feita sancionada com penalidade menor que aquela prevista para o tipo geral de interposição fraudulenta, definida no § 2º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976.

Antes de adentrar na análise do caso em apreço, entendo oportuno apresentar uma rápida digressão acerca operações de importação lícitas e ilícitas realizadas em nome de terceiros.

Das operações importação: modalidades

A legislação aduaneira, atualmente em vigor, prevê três modalidades de operação de importação de mercadorias estrangeiras, a saber: a) a importação por conta própria; b) a importação por conta e ordem de terceiros; e c) a importação por encomenda.

A operação de **importação por conta própria** é aquela em que importador adquire, com recursos próprios, as mercadorias no exterior e realiza a operação de importação em seu próprio nome, para posterior revenda, mercado interno, a clientes não predeterminados. Nesta operação inexistente vínculo contratual entre o importador e o adquirente da mercadoria no mercado interno.

A operação de **importação por conta e ordem de terceiros**¹ é aquela em que uma pessoa jurídica compra (importadora oculta) as mercadorias no mercado exterior, com recursos próprios, porém não realiza a operação de importação, que fica a cargo de uma outra pessoa jurídica (a importadora ostensiva).

Por fim, a operação de **importação por encomenda**² é aquela em que a pessoa jurídica importadora adquire, com recursos próprios, a mercadoria no exterior (de acordo com o pedido do encomendante) e realiza a importação em seu próprio nome, revendendo-as no mercado ao comprador predeterminado (o encomendante).

Das modalidades de importação: interposição lícita de terceiros.

A interposição lícita na operação de importação se caracteriza pela intermediação de uma terceira pessoa, além do exportador estrangeiro e o real responsável pela importação da mercadoria, realizada de acordo como as exigências legais. Conforme anteriormente exposto, essa terceira pessoa atuará como: (i) um mero prestador de serviços de importação e intermediação comercial, como ocorre na importação por conta e ordem; ou (ii) como um comissário do comprador predeterminado da mercadoria (encomendante), na importação por encomenda.

Para que seja reputada lícita, a primeira forma de intermediação (**importação por conta e ordem de terceiros**) deverá atender os seguintes requisitos³:

a) a pessoa jurídica contratante (o adquirente da mercadoria) deverá apresentar à Unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) de sua jurisdição cópia

¹ Essa modalidade de importação foi introduzida pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, vigente a partir de 27 de agosto de 2001, data da sua publicação. Os aspectos tributários da dita operação encontram-se disciplinados nos arts. 77 a 81 da referida MP.

² Esse tipo de operação de importação foi introduzido pela Lei nº 11.281, de 20 fevereiro de 2006, vigente a partir de 21 de fevereiro de 2006, data da sua publicação. Os aspectos tributários da dita operação foram delineados nos arts. 11 a 14 da citada Lei.

³ Com base no inciso I do art. 80 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, os requisitos e condições para realização da modalidade de importação por conta e ordem de terceiro foram fixados nos arts. 2º e 3º da Instrução Normativa SRF nº 225, de 2002, a seguir transcritos:

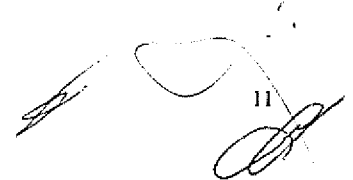
"Art. 2º A pessoa jurídica que contratar empresa para operar por sua conta e ordem deverá apresentar cópia do contrato firmado entre as partes para a prestação dos serviços, caracterizando a natureza de sua vinculação, à unidade da Secretaria da Receita Federal (SRF), de fiscalização aduaneira, com jurisdição sobre o seu estabelecimento matriz.

Parágrafo único. O registro da Declaração de Importação (DI) pelo contratado ficará condicionado à sua prévia habilitação no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex), para atuar como importador por conta e ordem do adquirente, pelo prazo previsto no contrato.

Art. 3º O importador, pessoa jurídica contratada, devidamente identificado na DI, deverá indicar, em campo próprio desse documento, o número de inscrição do adquirente no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ).

§ 1º O conhecimento de carga correspondente deverá estar consignado ou endossado ao importador, configurando o direito à realização do despacho aduaneiro e à retirada das mercadorias do recinto alfandegado.

§ 2º A fatura comercial deverá identificar o adquirente da mercadoria, refletindo a transação efetivamente realizada com o vendedor ou transmitente das mercadorias".



do contrato firmado com a pessoa jurídica importadora e estar identificada na fatura comercial (*comercial invoice*) na qualidade de adquirente da mercadoria;

b) a pessoa jurídica importadora deverá: 1) estar habilitada no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex), como importadora por conta e ordem do adquirente, pelo prazo previsto no contrato; 2) informar no despacho aduaneiro de importação, em campo próprio da Declaração de Importação (DI), o número de inscrição do adquirente da mercadoria no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ); e 3) estar identificada no conhecimento de carga como consignatária ou endossatária.

Enquanto que segunda forma intermediação (**importação por encomenda**), para que seja reputada lícita, deverá atender as seguintes condições⁴:

a) a pessoa jurídica encomendante (o real adquirente - encomendante) deverá: 1) apresentar à Unidade da RFB de sua jurisdição requerimento indicando (i) o nome empresarial e número de inscrição do importador no CNPJ e (ii) o prazo ou operações para os quais o importador foi contratado; e 2) estar habilitada no Siscomex, como importador exclusivamente por encomenda;

b) a pessoa jurídica importadora por encomenda deverá: 1) estar habilitada no Siscomex, como importadora normal (importação por conta própria); e 2) informar no despacho aduaneiro de importação, em campo próprio da Declaração de Importação (DI), o número de inscrição no CNPJ do encomendante da mercadoria (o adquirente exclusivo no mercado nacional).

Das modalidades de importação: interposição ilícita de terceiros.

No âmbito da operação de importação, a interposição ilícita ou fraudulenta de terceiros ocorre quando o real adquirente da mercadoria estrangeira (o importador oculto) é omitido nos documentos que acobertam a operação de importação. Em decorrência, ele não aparece perante os órgãos de controle administrativo e aduaneiro, eximindo-se das responsabilidades de natureza cambial, aduaneira, tributária e administrativa, atinentes à dita operação.

De acordo com o inciso V do *caput*, combinado com o disposto § 2º, do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, a interposição fraudulenta pode ser dividida em dos tipos:

⁴ Com suporte no inciso I do § 1º do artigo 11 da Lei nº 11.281, de 2006, os requisitos e condições para realização da modalidade de importação por encomenda foram estabelecidos nos arts. 2º e 3º da Instrução Normativa SRF nº 634, de 2006, a seguir transcritos:

“Art. 2º O registro da Declaração de Importação (DI) fica condicionado à prévia vinculação do importador por encomenda ao encomendante, no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex).

§ 1º Para fins da vinculação a que se refere o caput, o encomendante deverá apresentar à unidade da Secretaria da Receita Federal (SRF) de fiscalização aduaneira com jurisdição sobre o seu estabelecimento matriz, requerimento indicando:

I - nome empresarial e número de inscrição do importador no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ); e

II - prazo ou operações para os quais o importador foi contratado.

§ 2º As modificações das informações referidas no § 1º deverão ser comunicadas pela mesma forma nele prevista.

§ 3º Para fins do disposto no caput, o encomendante deverá estar habilitado nos termos da IN SRF nº 455, de 5 de outubro de 2004.

Art. 3º O importador por encomenda, ao registrar DI, deverá informar, em campo próprio, o número de inscrição do encomendante no CNPJ.

Parágrafo único. Enquanto não estiver disponível o campo próprio da DI a que se refere o caput, o importador por encomenda deverá utilizar o campo destinado à identificação do adquirente por conta e ordem da ficha ‘Importador’ e indicar no campo ‘Informações Complementares’ que se trata de importação por encomenda”.

a) **interposição fraudulenta provada** (ou mediante o emprego de recursos de terceiros); e b) **interposição fraudulenta presumida** (ou mediante o emprego de recursos de origem ilícita).

O primeiro tipo caracteriza-se pela existência de provas cabais de que o importador ostensivo agiu como mero intermediário do real importador, utilizando os recursos financeiros deste último. Esta situação equivale à operação de importação por conta e ordem de terceiros, sem o atendimento das exigências estabelecidas na legislação.

Por seu vez, a interposição fraudulenta presumida caracteriza-se pela inexistência de provas da origem, disponibilidade ou transferência de recursos empregados na operação. *A contrario sensu*, a falta dessa comprovação conduz a presunção de que o importador utilizou recursos de fontes ilícitas.

Da interposição ilícita de terceiros: penalidades pecuniárias.

Para fins de sanção, a partir da vigência do art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, as modalidades interposição fraudulenta ou ilícita passaram a ter tratamento diverso. A interposição fraudulenta provada passou a ser sancionada com a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação, enquanto que a interposição fraudulenta presumida continuou sendo sancionada com a multa de 100% (cem por cento) do valor aduaneiro da operação.

Tendo em conta a gravidade das infrações e os danos delas decorrentes, entendo que as penalidades aplicadas estão em consonância com os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. É indubitável que a interposição fraudulenta caracterizada pela não-comprovação da origem lícita dos recursos é uma infração muito mais danosa para o País do que aquela em que há comprovação da utilização dos recursos de terceiros, porém, sem o atendimento dos requisitos e condições exigidos para o procedimento de importação por conta e ordem de terceiros. A razão é óbvia, por trás da primeira infração, além dos crimes contra ordem tributária, poderão existir outros delitos de grande poder ofensivo, tais como: crimes de evasão de divisas, lavagem de dinheiro etc.

Da infração cometida e respectiva penalidade.

Compulsando os presentes autos, observo que ficou devidamente demonstrada a falta de comprovação da origem, disponibilidade ou transferência dos recursos financeiros empregados nas operações de importação, discriminadas no item 5 do Termo de Constatação Fiscal (fls. 18/19), o que resulta na presunção de que em tais operações de importação foram utilizados recursos financeiros de fonte ilícita.

No caso, por se tratar de presunção *juris tantum*, era ônus da Autuada apresentar as provas adequadas que elidissem o fato presuntivo (a inexistência de recursos lícitos). Porém, nas duas oportunidades que teve, tanto na fase impugnatória quanto na fase recursal, a Autuada não apresentou quaisquer documentos que demonstrassem o fato contrário, isto é, que os recursos financeiros utilizados em tais operações de importação tinham origem legítima.

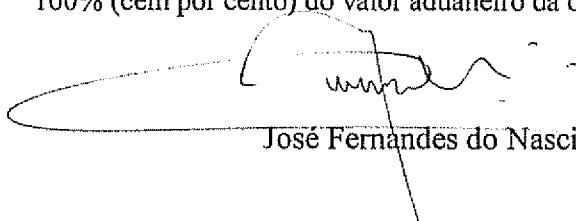
Aliás, cabe esclarecer que a Recorrente contentou-se apenas em aduzir uma defesa apoiada em argumentos meramente de direito, quando o meio hábil e idôneo para desconstituir a presunção legal em tela era mediante a apresentação de provas documentais que confirmassem a origem lícita dos recursos empregados nas operações em destaque.



Dessa forma, fica cabalmente demonstrado que a interposição fraudulenta cometida pela Autuada foi do tipo presumida, a qual é sancionada com a multa de 100% (cem por cento) do valor aduaneiro da operação, conforme estabelecido no § 3º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, com as alterações posteriores.

Da conclusão.

Diante de todo o exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício e DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, para: (i) declarar a decadência do direito de aplicar as multas, referentes às declarações de importação registradas antes de 22 de dezembro de 2003; e (ii) manter a multa aplicada no percentual de 100% (cem por cento) do valor aduaneiro da operação.



José Fernandes do Nascimento