



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

**Processo n°** 10111.721278/2014-24  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3302-004.290 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de maio de 2017  
**Matéria** Interposição Fraudulenta na Importação  
**Recorrente** PROJECT HOME LTDA - ME E OUTROS  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Data do fato gerador: 27/09/2010, 13/12/2010, 21/01/2011, 26/01/2011, 02/02/2011, 17/02/2011, 25/02/2011

Ementa:

DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. MERCADORIA NÃO LOCALIZADA. MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO DA MERCADORIA.

A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste. Considera-se dano ao Erário a ocultação do real responsável pela operação de importação, infração punível com a pena de perdimento, que é substituída por multa equivalente ao valor aduaneiro, caso as mercadorias não sejam localizadas.

Recurso Voluntário Negado.

Crédito Tributário Mantido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

*(assinado digitalmente)*

**Ricardo Paulo Rosa**  
Presidente

*(assinado digitalmente)*

**Paulo Guilherme Déroulède**  
Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ricardo Paulo Rosa (Presidente), Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Domingos de Sá Filho, Walker Araújo, Jose Fernandes do Nascimento, Sarah Maria Linhares de Araújo Paes de Souza, Paulo Guilherme Déroulède, Lenisa Rodrigues Prado.

## Relatório

Tratam-se de recursos voluntários interpostos por MOMENTO COMÉRCIO E REPRESENTAÇÃO LTDA – EPP e JOÃO CARLOS ANGELINI em face do Acórdão nº 07-37.256.

Por bem retratar a realidade dos fatos, transcreve-se o relatório da decisão recorrida:

*“Trata o presente processo de auto de infração lavrado para constituição de crédito tributário no valor de R\$ 434.967,01 referente a multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, em substituição à pena de perdimento, pela impossibilidade de sua apreensão.*

*Depreende-se do “Termo de Verificação Fiscal” do auto de infração (fls. 09 a 135), que a Empresa MOMENTO COMÉRCIO E REPRESENTAÇÃO LTDA. (CNPJ 07.344.685/0001-32) registrou diversas operações de importação (listadas à folhas 04) indicando ser o importador e real adquirente das respectivas mercadorias declaradas (cadeiras, assentos, banquetas, mesas, pias, lavabos, box para chuveiros, banheiras, chuveiros, torneiras, acessórios, etc ).*

*Contudo, submetida a procedimento especial de fiscalização previsto na Instrução Normativa SRF nº 228/02 revelou que de fato a Empresa MOMENTO COMÉRCIO E REPRESENTAÇÃO LTDA. ocultava o real adquirente e interessado nas operações de importação, a Empresa PROJECT HOME LTDA. - ME (CNPJ 10.738.986/0001-55).*

*Relata a autoridade fiscal que a Empresa MOMENTO COMÉRCIO E REPRESENTAÇÃO LTDA. executava as importações a partir de contratos previamente firmados com a Empresa PROJECT HOME LTDA. – ME.*

*Registra a fiscalização, em texto extraído integralmente do processo administrativo fiscal nº 10111.721469/2012-24 (multa decorrente da cessão de nome), que as margens de lucro nas operações de “revenda” das mercadorias para o real adquirente eram baixas, não condizentes com a prática comercial.*

*À folhas 53 a 128, para cada uma das declarações de importação objeto de autuação, a fiscalização indica detalhadamente os documentos e fundamentos fáticos que dão sustentação à aplicação da penalidade em apreço, bem como os dispositivos legais aplicáveis ao caso.*

*O modus operandi é basicamente o mesmo nas operações de importação: as empresas envolvidas firmam um contrato previamente ao registro da declaração de importação; a Empresa PROJECT HOME LTDA. - ME adianta parte dos recursos para a realização da operação e a Empresa MOMENTO COMÉRCIO E REPRESENTAÇÃO LTDA. registra em sua contabilidade o adiantamento recebido; posteriormente, é registrada a declaração de importação pela Empresa MOMENTO COMÉRCIO E REPRESENTAÇÃO LTDA. com a ocultação do real adquirente; desembaraçadas as mercadorias, o importador emite notas fiscais de entrada e saída em datas próximas ou na mesma data; o pagamento restante é concluído; as mercadorias são enviadas; o contrato é encerrado;*

*Alerta a fiscalização que o Estado busca combater a aplicação da simulação ou da fraude nas atividades de comércio exterior, realizadas com a intenção de omitir dos controles aduaneiros os verdadeiros intervenientes das operações de comércio exterior. Ao inserir, na declaração de importação, nome diverso daquele que ali deveria aparecer como real adquirente, resta burlado o controle aduaneiro por meio da simulação.*

*Em razão dos fatos anteriormente citados a fiscalização considerou então ocorrida a infração tipificada no artigo 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/76, porém em razão da não localização das mercadorias (e também do real adquirente), foi aplicada a multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias em substituição à aplicação da pena de perdimento, conforme estabelecido no § 3º do mesmo dispositivo legal.*

*Às folhas 136 a 145 foram lavrados “Termos de Sujeição Passiva Solidária”, onde estão qualificadas as Sras. NILZA DE LIMA LARA (CPF 968.261.939-49) e PATRÍCIA DE LIMA LARA (CPF 043.414.759-16), e a Sra. SALETE DE LIMA LARA (CPF 829.934.679-72) – respectivamente atuais sócias administradoras e, ex-sócia administradora da Empresa PROJECT HOME LTDA. - ME - como “sujeito passivo solidário”; também a Empresa MOMENTO COMÉRCIO E REPRESENTAÇÃO LTDA. e seu sócio administrador o Sr. JOÃO CARLOS ANGELINI (CPF 575.472.468-34) foram qualificados como “sujeito passivo solidário”.*

*Ademais, a fiscalização informa que foi formalizada a Representação Fiscal para Fins Penais.*

*Cientificados, somente os interessados Empresa MOMENTO COMÉRCIO E REPRESENTAÇÃO LTDA. e Sr. JOÃO CARLOS ANGELINI apresentaram impugnação conjunta de folhas 1.784 a 1.835, anexando os documentos de folhas 1.836 a 1.961 e 1.587 a 1.780. Em síntese apresentam os seguintes argumentos:*

*Que, a sujeição passiva (solidária) não pode ser atribuída aos Impugnantes com base em fundamentação alicerçada no Código Tributário Nacional, vez que o mesmo não se aplica aos créditos de natureza não tributária, como a em apreço. Há nulidade;*

*Que, não há solidariedade entre os impugnantes e a empresa adquirente. Há que se considerar o disposto no artigo 33 da Lei nº 11.488/07 (non bis in idem);*

*Que, em nenhum momento restou comprovada alguma fraude no intuito de: 1) abastecer a economia informal, 2) lavagem de dinheiro, 3) ocultação de bens, 4) subfaturamento nas importações, 5) empresa de fachada, 6) não pagamento de impostos. A fraude não pode ser presumida;*

*Que, a única questão observada foi o preenchimento das DI's em nome da Momento sem discriminar o destinatário final das mercadorias. Não se pode aceitar a aplicação neutra e fria da lei sem verificar a legislação pertinente, a boa fé objetiva e subjetiva. Não houve a comprovação da intenção deliberada e dolosa, da impugnante, de enganar o Fisco e fraudar a lei, mediante ocultação do real comprador. Não são todas as operações de comércio exterior no qual há a ocultação do adquirente que se pode relevar a intenção fraudulenta e simulada do importador e, portanto, presumir o dano ao Erário;*

*Que, atua no mercado adquirindo seus produtos por meio de ampla pesquisa de preços, escolha de fornecedor, alguns no mercado interno e outros no exterior, e posteriormente revenda de tais bens a seus compradores;*

*Que, os contratos firmados não especificam a importação de qualquer produto, escolha da impugnante que, de acordo com sua expertise comercial, avalia se a aquisição no mercado interno é mais vantajosa financeiramente ou não;*

*Que, a autuação revela-se inquisitória e destoada do princípio do devido processo legal;*

*Que, não houve dano ao Erário;*

*Que, os documentos acostados aos autos comprovam a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos empregados em vista da análise dos contratos, contas contábeis, extratos bancários. A Impugnante possuía capacidade econômico-financeira para a realização das operações fiscalizadas;*

*Que, a suposta "baixa agregação de valor" na aquisição das mercadorias importadas decorre do fato de que as importações estavam beneficiadas com a redução de base de cálculo do ICMS e um ganho no crédito presumido que representava uma redução no ICMS em 9% no período fiscalizado;*

*Que, os contratos firmados anteriormente à aquisição dos produtos e os adiantamentos não estavam vinculados necessariamente com uma DI, visto que as aquisições dos produtos poderiam ser feitas no mercado interno;*

*Que, nas operações firmadas com a Empresa Omega Tecnologia da Informação não houver qualquer antecipação de recursos;*

*Requer a procedência da impugnação."*

A Primeira Turma da DRJ em Florianópolis proferiu o Acórdão nº 07-37.256, nos termos da ementa que abaixo transcreve-se:

*ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS*

*Data do fato gerador: 05/05/2010, 20/05/2010, 09/06/2010, 07/07/2010, 29/10/2010, 07/12/2010, 01/04/2011, 04/05/2011, 20/07/2011, 15/09/2011, 27/09/2011, 15/12/2011, 12/01/2012*

*DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. MERCADORIA NÃO LOCALIZADA. MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO DA MERCADORIA.*

*A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste. Considera-se dano ao Erário a ocultação do real responsável pela operação de importação, infração punível com a pena de perdimento, que é substituída por multa equivalente ao valor aduaneiro, caso as mercadorias não sejam localizadas.*

*INFRAÇÃO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.*

*São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, respondendo pela infração, conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido.*

Inconformada, os recorrentes Momento Comércio e Representação Ltda – EPP, CNPJ nº 07.344.685/0001-32 e João Carlos Angelini, CPF nº 575.472.468-34 interpuseram, tempestivamente, recursos voluntários, em peça única, alegando, em síntese, que:

1. Ilegitimidade passiva em razão de que com o advento do artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, deixou de ser imputável ao importador, em co-autoria com o adquirente, a pena de perdimento, ou multa equivalente, prevista no artigo 23, inciso V, do Decreto-lei nº 1.455/1976;
2. A inaplicabilidade do Código Tributário Nacional aos créditos de natureza não tributária.
3. É empresa de comércio exterior que importa e revende suas mercadorias;
4. Não houve comprovação da ocorrência de importação ilegal para abastecer a economia informal, ou com o intuito de lavagem de dinheiro, ou para ocultação de bens, direitos e valores, ou subfaturamento, ou incapacidade financeira da empresa, ou que seria empresa de fachada, restando clara a ausência da intenção de fraudar;

5. A necessidade de comprovação de dolo específico, posto que a recorrente possui registro no SISCOMEX, não obteve vantagem tributária, apresentou os registros contábeis e fiscais das operações;
6. Não houve dano ao erário, pela inexistência de sonegação ou pagamento a menor de tributos;
7. A baixa margem de lucro nas operações alegada não corresponde à realidade fática, pois a fiscalização desconsiderou o benefício de redução do ICMS, concedido pelo Estado do Paraná e que, ainda que fosse constatada uma baixa agregação de valor, isto não seria suficiente para a caracterização da interposição fraudulenta;
8. A ilegitimidade passiva de João Carlos Angelini, por não ter havido provas cabais de má-fé e em razão de a multa por infração aduaneira não ter natureza tributária

Na forma regimental, o processo foi distribuído a este relator.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède.

Os recursos voluntários atendem aos pressupostos de admissibilidade e deles tomo conhecimento. Os sujeitos passivos solidários são Momento Comércio e Representação Ltda – EPP, CNPJ nº 07.344.685/0001-32, doravante denominada MOMENTO e João Carlos Angelini, CPF nº 575.472.468-34.

A primeira nulidade alegada refere-se à impossibilidade de aplicação da multa equivalente à pena de perdimento ao importador, em razão da superveniência do artigo 33 da Lei nº 11.488/2007 e que teria, inclusive, quitado a exação relativa à multa por cessão de nome no processo nº 10907.720616/2012-92.

Nesta matéria, o Decreto nº 6.759/2009 assim dispõe:

*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.*

*~~§ 1º - A pena de que trata este artigo converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja~~*

~~localizada ou que tenha sido consumida (Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, § 3º, com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, art. 59).~~

§ 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). (Redação dada pelo Decreto nº 8.010, de 2013)

[...]

Art. 727. Aplica-se a multa de dez por cento do valor da operação à 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 ao acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários (Lei nº 11.488, de 2007, art. 33, caput).

§ 1º A multa de que trata o caput não poderá ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) (Lei nº 11.488, de 2007, art. 33, caput).

§ 2º Entende-se por valor da operação aquele utilizado como base de cálculo do imposto de importação ou do imposto de exportação, de acordo com a legislação específica, para a operação em que tenha ocorrido o acobertamento.

~~§ 3º A multa de que trata este artigo não prejudica a aplicação da pena de perdimento às mercadorias importadas ou exportadas.~~

§ 3º A multa de que trata o **caput** não prejudica a aplicação da pena de perdimento às mercadorias na importação ou na exportação. (Redação dada pelo Decreto nº 7.213, de 2010).

Observa-se que o §3º do artigo 727 do decreto prevê a hipótese de cumulação entre as duas multas. A respeito da matéria, peço vênica para transcrever voto do ilustre Conselheiro Ricardo Rosa, proferido no Acórdão nº 3102-002.195:

"A multa de dez por cento do valor da operação, aplicável à pessoa jurídica que cede o nome não revogou a multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias aplicada nos casos de infração por interposição fraudulenta.

A Orientação Coana/Cofia/Difia s/n, datada de 11 de julho de 2007, que trata da aplicação de multa na cessão de nome a terceiro, em operações de comércio exterior, chega à seguinte conclusão.

Em resumo, conclui-se que se aplicam as seguintes disposições legais, às hipóteses abaixo enumeradas:

Interposição fraudulenta presumida pela não comprovação da origem dos recursos:

- Pena de perdimento da mercadoria, com base no art. 23, inciso V do Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, com redação dada pela Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002;
- Proposição de inaptidão da inscrição do CNPJ da pessoa jurídica (art. 81, § 1º, da Lei nº 9.430/96, e art. 41, **caput** e parágrafo único, da IN RFB nº 748/2007);

Interposição fraudulenta comprovada, seja pela identificação da origem do recurso de terceiro, seja pela constatação da ocultação por outros meios de prova:

- Pena de perdimento da mercadoria, com base no art. 23, inciso V do Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, com redação dada pela Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002;
- Multa de 10% do valor da operação acobertada, aplicada sobre o importador, conforme dispõe o art. 33 da Lei nº 11.488/2007.

*De fato, não tenho qualquer dúvida de que jamais a intenção do legislador foi no sentido cominar penalidade mais branda nos casos de interposição fraudulenta de pessoas. Basta observar que em nenhum momento se disse que a multa decorrente da conversão da pena de perdimento, especificamente nos casos de interposição fraudulenta, deixaria de ser equivalente ao valor aduaneiro e passaria a ser de dez por cento do valor da operação. Seria de se perguntar por que razão o legislador teria destacado uma das ocorrências tipificadas como dano ao Erário, que sujeitam a mercadoria à pena de perdimento, para, em circunstâncias nas quais a mercadoria não pudesse ser apreendida, o perdimento fosse convertido não em valor compensatório, mas em inexpressivos dez por cento deste. Creio que, fosse essa a idéia, a primeira medida deveria ter sido no sentido de determinar a exclusão da infração do rol de situações compreendidas no conceito de dano ao Erário, já que a este deve ser necessariamente associado penalidade gravíssima de perdimento das mercadorias, ou, alternativamente, de multa no valor desta.*

*Além do mais, as disposições legais a respeito são claras ao indicar, como consequência da aplicação da multa de dez por cento, a exclusão da hipótese de declaração de inaptidão, a teor do parágrafo único do artigo 33 da Lei nº 11.488/07. Dito dispositivo esclarece que, à hipótese prevista no caput (aplicação da multa de dez por cento pela cessão do nome) não se aplica o disposto no art. 81 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (declaração de inaptidão).*

*Também não creio que se esteja negligenciando o princípio que protege o apenado da aplicação de mais de uma penalidade à mesma conduta.*

*Primeiro, devemos lembrar que é grande a quantidade de situações para as quais há previsão legal de aplicação de mais do que uma penalidade em vista de uma mesma ocorrência, bastando que as infrações decorrentes sejam de natureza distinta. Veja-se o caso do erro de classificação. Ele sujeita o infrator à multa de um por cento do valor da operação, multa de setenta e cinco por cento da diferença de tributos e, muitas vezes, multa de trinta por cento do valor das mercadorias. E nem se fale dos casos de subfaturamento na importação.*

*Segundo, é preciso compreender que, desde o começo, todas as disposições legais foram sendo concebidas à luz da interpretação jurídica dada às ocorrências identificadas no mundo real, a partir do que forjaram-se instrumentos capazes de alcançar todas as pessoas envolvidas.*

*Um dos pontos de partida deste empreendimento foi a interpretação de lavra da Procuradoria da Fazenda Nacional – Parecer PGFN CAT 1.316/01, por meio da qual ficou assentado que o contribuinte do imposto é sempre a pessoa cujo nome consta no conhecimento de carga, independentemente de quem estiver efetivamente interessado na aquisição das mercadorias ou fizer as negociações prévias. Como consequência, as autuações obrigatoriamente passaram a indicar como contribuinte do Imposto a pessoa informada nas declarações de importação como sendo o importador das mercadorias, restando incluir o adquirente no mercado interno como solidário na operação. Por isso, ao aplicar a multa compensatória nos casos de mercadorias sujeitas à pena de perdimento, forçosamente identifica-se como contribuinte a pessoa que registrou a declaração de importação, embora pretenda-se apenas o verdadeiro proprietário destas mercadorias, que figura como responsável solidário.*

*Finalmente, cumpre destacar que o assunto está hoje claramente regulamentado no Regulamento Aduaneiro em vigor – Decreto 6.759/09.*

*Art. 727. Aplica-se a multa de dez por cento do valor da operação à 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 ao acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários (Lei no 11.488, de 2007, art. 33, caput).*

*(...)*

*§ 3o A multa de que trata este artigo não prejudica a aplicação da pena de perdimento às mercadorias importadas ou exportadas*

De fato, a multa por cessão de nome foi introduzida pelo artigo 33 da Lei nº 11.488/2007. Antes desta, a pessoa jurídica que cedia o nome para acobertar o real beneficiário era sujeita a duas penalidades:

I. A pena de perdimento da mercadoria, com fulcro no §1º, ou multa equivalente prevista no §3º, do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976, e;

II. A proposição de inaptidão do CNPJ, com base no artigo 41, inciso III da IN SRF 568/2005.

Assim, esta instrução dispunha que seria declarada inapta a inscrição de CNPJ de entidade que fosse considerada inexistente de fato (artigo 34<sup>1</sup>, inciso III), sendo que o artigo 41<sup>2</sup>, inciso III, considerava inexistente de fato a pessoa jurídica que "*tenha cedido seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de terceiros, com vistas ao acobertamento de seus reais beneficiários*". Destaca-se, ainda, que o parágrafo único do artigo 34 dispunha que a declaração de inaptidão não se aplicava à pessoa jurídica domiciliada no exterior, que porventura, incidisse em alguma hipótese de obrigatoriedade de inscrição em CNPJ.

Com a edição da Lei nº 11.488/2007, em 15/06/2007, e seu artigo 33, esta conduta deixou de implicar a declaração de inaptidão, passando a incidir a multa de 10% sobre o valor da operação acobertada, conforme expresso em seu parágrafo único:

*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*

---

1

Art. 34. Será declarada inapta a inscrição no CNPJ de entidade:

I - omissa contumaz: a que, embora obrigada, tenha deixado de apresentar, por cinco ou mais exercícios consecutivos, DIPJ, Declaração de Inatividade ou Declaração Simplificada das Pessoas Jurídicas - Simples, e, intimada, não tenha regularizado sua situação no prazo de sessenta dias, contado da data da publicação da intimação;

II - omissa e não localizada: a que, embora obrigada, tenha deixado de apresentar as declarações referidas no inciso I, em um ou mais exercícios e, cumulativamente, não tenha sido localizada no endereço informado à RFB;

III - inexistente de fato;

IV - que não efetue a comprovação da origem, da disponibilidade e da efetiva transferência, se for o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior, na forma prevista em lei.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica à pessoa jurídica domiciliada no exterior

2

Art. 41. Será considerada inexistente de fato a pessoa jurídica que:

I - não disponha de patrimônio e capacidade operacional necessários à realização de seu objeto;

II - não for localizada no endereço informado à RFB, bem assim não forem localizados os integrantes de seu QSA, o responsável perante o CNPJ e seu preposto;

III - tenha cedido seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de terceiros, com vistas ao acobertamento de seus reais beneficiários;

IV - se encontre com as atividades paralisadas, salvo quando enquadrada nas situações a que se referem os incisos I, II e V do caput do art. 33.

*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).*

*Parágrafo único. À hipótese prevista no caput deste artigo não se aplica o disposto no art. 81 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.*

O artigo 81 da Lei nº 9.430/1996 tratou de diversas hipóteses de declaração de inaptidão, dentre elas, a da pessoa jurídica que não comprove a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior (§1º do artigo 81).

Treze dias após a edição da Lei nº 11.488/2007, houve a publicação da IN RFB nº 748/2007, revogando a IN RFB 568/2005, cujo artigo 41 suprimiu o inciso relativo à hipótese de cessão de nome com vistas ao acobertamento dos reais beneficiários em operações no exterior, como causa da consideração de inexistência de fato.

Assim, conclui-se que a penalidade prevista no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007 veio substituir a declaração de inaptidão pelo simples ato de ceder o nome, de forma razoável, pois a presunção de que este ato era hipótese de se considerar a pessoa jurídica inexistente, não era compatível com a situação fática de, eventualmente, uma PJ existente de fato pudesse cometer tal ato. A declaração de inaptidão parecia desproporcional, inviabilizando o funcionamento de empresas, de fato existentes, que tivessem cometido tal ato.

Este entendimento resta reforçado com o Parecer que encaminhou o projeto de lei de Conversão da MP nº 351/2007 na Lei nº 11.488/2007, no qual fez-se a seguinte observação ao artigo 35, que, na conversão, resultou no artigo 33:

*“Já no art. 35, juntamente com a modificação da redação do art. 81 da Lei no 9.430, de 1996, contida no art. 15 do PLV, sugerimos a adequação dos critérios legais para se declarar a inaptidão de inscrição das pessoas jurídicas e da multa aplicável no caso de cessão de nome da empresa para realização de operações de comércio exterior de terceiros.”*

Assim, o ato de ceder o nome para acobertar o real beneficiário implica duas infrações, cujos bens jurídicos tutelados são distintos, ou seja, o próprio erário e o controle aduaneiro como um todo e a integridade do Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica, pois enquanto o artigo 33 da Lei nº 11.488/2007 objetiva resguardar a higidez do Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas, coibindo seu uso indevido, em substituição da declaração de inaptidão, o inciso V do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976 visa proteger o erário da União e o próprio controle aduaneiro.

Este entendimento vem sendo pacificado neste conselho, refutando o entendimento de que o artigo 33 da Lei nº 11.488/2007 derogara o inciso V do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976, em relação à penalidade a que está sujeito o importador. Afasta-se, portanto, a preliminar argüida.

A segunda preliminar diz respeito à inaplicabilidade dos artigos 124, 134, 135 do Código Tributário Nacional à multa equivalente à pena de perdimento prevista no artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976, por não se subsumir ao conceito de tributo.

De fato, as multas não se subsumem ao conceito de tributo, por configurarem sanção de ato ilícito. Porém, tais artigos não mencionam tributo, mas obrigações tributárias, que não se referem, exclusivamente, a tributos, a teor do artigo 113 do CTN, especialmente seu §1º, abaixo transcrito:

*Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.*

*§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou **penalidade pecuniária** e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. (grifo não original)*

*§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.*

*§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.*

Ademais, esta discussão é inócua, pois, ao contrário do que sugerem os recorrentes, a solidariedade não foi atribuída apenas com base no CTN, mas também com fulcro no artigo 95 do Decreto-lei nº 37/1966, conforme e-fl. 131 do Termo de Verificação Fiscal, a seguir transcrito, e que é suficiente para a imposição da solidariedade em co-autoria:

*Decreto-Lei nº 37/1966*

*Art. 95. Respondem pela infração:*

*I – conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie; (...)*

No mérito, os recorrentes defendem, essencialmente, que não houve prova da atuação com dolo específico e que não houve dano ao erário.

Quanto à inexistência de dano ao erário por ausência de sonegação de tributos, os artigos 23 e 24 do Decreto nº 1.455/1976 estipulam o que se considera dano ao erário:

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

*I - importadas, ao desamparo de guia de importação ou documento de efeito equivalente, quando a sua emissão estiver vedada ou suspensa na forma da legislação específica em vigor;*

*II - importadas e que forem consideradas abandonadas pelo decurso do prazo de permanência em recintos alfandegados nas seguintes condições:*

*a) 90 (noventa) dias após a descarga, sem que tenha sido iniciado o seu despacho; ou*

*b) 60 (sessenta) dias da data da interrupção do despacho por ação ou omissão do importador ou seu representante; ou*

c) 60 (sessenta) dias da data da notificação a que se refere o artigo 56 do Decreto-Lei número 37, de 18 de novembro de 1966, nos casos previstos no artigo 55 do mesmo Decreto-lei; ou

d) 45 (quarenta e cinco) dias após esgotar-se o prazo fixado para permanência em entreposto aduaneiro ou recinto alfandegado situado na zona secundária.

III - trazidas do exterior como bagagem, acompanhada ou desacompanhada e que permanecerem nos recintos alfandegados por prazo superior a 45 (quarenta e cinco) dias, sem que o passageiro inicie a promoção, do seu desembarço;

IV - enquadradas nas hipóteses previstas nas alíneas "a" e "b" do parágrafo único do artigo 104 e nos incisos I a XIX do artigo 105, do Decreto-lei número 37, de 18 de novembro de 1966.

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)

VI - (Vide Medida Provisória nº 320, 2006)

§ 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 A pena prevista no § 1º converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002) (Vide)~~

~~§ 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 Medida Provisória nº 497, de 2010)~~

§ 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)

*§ 4º O disposto no § 3º não impede a apreensão da mercadoria nos casos previstos no inciso I ou quando for proibida sua importação, consumo ou circulação no território nacional. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)*

*Art 24. Consideram-se igualmente dano ao Erário, punido com a pena prevista no parágrafo único do artigo 23, as infrações definidas nos incisos I a VI do artigo 104 do Decreto-lei numero 37, de 18 de novembro de 1966.*

Percebe-se que o dano ao erário não diz respeito apenas à proteção da arrecadação de tributos, mas ao próprio controle aduaneiro. Neste sentido, a interposição fraudulenta em si, ou seja, a própria conduta é considerada dano ao erário, como expressamente disposta no artigo 23 acima transcrito.

Embora a própria conduta configure o dano ao erário, pode-se enumerar vantagens, em tese, almejadas, mediante a interposição ilícita de pessoas como: burla ao controles da habilitação para operar no comércio exterior; blindagem do patrimônio do real adquirente ou encomendante, no caso de eventual lançamento de tributos ou infrações; quebra da cadeia do IPI; sonegação de PIS e Cofins, relativamente ao real adquirente, lavagem de dinheiro e ocultação da origem de bens e valores, aproveitamento indevido de incentivos fiscais do ICMS. Porém, a própria conduta configura o dano ao erário, sendo desnecessária a comprovação de objetivos almejados em tese. Portanto, a alegação de que não houve dano efetivo ao erário, simplesmente pelo fato de não haver tributo a ser recolhido, não procede.

Neste diapasão, citam-se acórdãos deste Conselho:

*Acórdão nº 3403-003.188, proferido em 20/08/2014:*

**DANO AO ERÁRIO. PERDIMENTO. DISPOSIÇÃO LEGAL.**

*Nos arts. 23 e 24 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 nos dispositivos citados, visto que o dano ao Erário decorre do texto da própria lei.*

*Acórdão 3202-000.635, proferido em 26/02/2013:*

**OCULTAÇÃO DO REAL IMPORTADOR. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE DE TERCEIROS. DANO AO ERÁRIO.**

*A ocultação do responsável pela importação de mercadorias, mediante fraude ou simulação, inclusive interposição fraudulenta, é considerada dano ao erário.*

Frise-se, também, que as alegações feitas pelos recorrentes de que a fiscalização não comprovou a ocorrência de importação ilegal para abastecer a economia informal, ou com o intuito de lavagem de dinheiro, ou para ocultação de bens, direitos e valores, ou subfaturamento, ou incapacidade financeira da empresa, ou que seria empresa de fachada, são estranhas à acusação fiscal, que se resumiu à ocultação do real adquirente, em razão dos elementos colhidos como contratos firmados previamente ao registro das DI's, antecipações de recursos para a importação, notas fiscais de venda emitidas concomitantemente

ou próximas às notas fiscais de entrada, baixa margem de lucro, repasse total das mercadorias importadas conforme o contrato prévio firmado.

Concernente à atuação da recorrente nas operações de importação, necessário, inicialmente, expor as modalidades de importação de acordo com a legislação vigente. A legislação prevê três modalidades de importação: importação por direta, importação por "conta e ordem" e importação por encomenda.

Na importação direta, o destinatário da mercadoria é o próprio importador que a utilizará para consumo próprio ou para revenda, possuindo a característica de não haver um destinatário pré-determinado e atualmente normatizada pela IN SRF nº 680/2006. O excerto abaixo extraído do artigo publicado na obra "Tributação Aduaneira à luz da jurisprudência do CARF"<sup>3</sup> esclarece:

*"I.1. Importação por conta própria*

*A importação por conta própria é a tradicional modalidade de importação. É aquela modalidade de importação em que o importador adquire a mercadoria do exportador no exterior, fecha o câmbio em nome próprio, com recursos próprios, paga os tributos e a utiliza ou a venda no mercado interno para diversos compradores"*

Quanto às outras duas modalidades, o *site* da Receita Federal esclarece sobre os contornos da importação por conta e ordem e por encomenda<sup>4</sup>:

**Importação por conta e ordem:**

*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 225/2002 e art. 12, § 1º, I, da IN SRF nº 247/2002).*

*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.*

<sup>3</sup> Tributação Aduaneira: à luz da jurisprudência do CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais/Ana Clarissa M. dos Santos Araújo...[et al.]; coordenação Marcelo Magalhães Peixoto, Ângela Sartori, Luiz Roberto Domingo. 1º ed. São Paulo; MP Editora, 2013. Artigo: "Dano ao Erário pela Ocultação Mediante Fraude - a Interposição Fraudulenta de Terceiros nas Operações de Comércio Exterior", página 53.

<sup>4</sup> <http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/aduaneira/manuais/despacho-de-importacao/topicos-1/importacao-por-conta-e-ordem-e-importacao-por-encomenda-1/importacao-por-conta-e-ordem/o-que-e-a-importacao-por-conta-e-ordem>

*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.*

#### Importação por encomenda:

*A importação por encomenda é aquela em que uma empresa adquire mercadorias no exterior com recursos próprios e promove o seu **despacho aduaneiro de importação**, a fim de revendê-las, posteriormente, a uma empresa encomendante previamente determinada, em razão de contrato entre a importadora e a encomendante, cujo objeto deve compreender, pelo menos, o prazo ou as operações pactuadas (art. 2º, § 1º, II, da IN SRF nº 634/2006).*

*Assim, como na importação por encomenda o importador adquire a mercadoria junto ao exportador no exterior, providencia sua nacionalização e a revende ao encomendante, tal operação tem, para o importador contratado, os mesmos efeitos fiscais de uma importação própria.*

*Em última análise, em que pese à obrigação do importador de revender as mercadorias importadas ao encomendante predeterminado, é aquele e não este que pactua a compra internacional e deve dispor de capacidade econômica para o pagamento da importação, pela via cambial. Da mesma forma, o encomendante também deve ter capacidade econômica para adquirir, no mercado interno, as mercadorias revendidas pelo importador contratado.*

*Outro efeito importante desse tipo de operação é que, conforme determina o artigo 14 da Lei nº 11.281/2006, aplicam-se ao importador e ao encomendante as regras de preço de transferência de que tratam os artigos 18 a 24 da Lei nº 9.430/1996. Em outras palavras, se o exportador estrangeiro, nos termos dos artigos 23 e 24 dessa lei, estiver domiciliado em país ou dependência com tributação favorecida e/ou for vinculado com o importador ou o encomendante, as regras de “preço de transferência” para a apuração do imposto sobre a renda deverão ser observadas.*

Citam-se, ainda, os elementos da importação por encomenda, expostos pelo Professor Heleno Taveira Tôrres no artigo “Autonomia Privada nas Importações e Sanções Tributárias”<sup>5</sup>

*“No caso em que se tenha contrato de compra e venda internacional de mercadorias, em virtude de prévia encomenda (a) de empresa brasileira a trading nacional, a qual atende à solicitação daquela mediante compra direta de bens de exportador estrangeiro (b), em seu nome, portanto, realizando*

<sup>5</sup> Temas Atuais de Direito Aduaneiro/ Rosaldo Trevisan(organizador) ...[et al.]; São Paulo; Lex Editora, 2008. Artigo: "Autonomia Privada nas Importações e Sanções Tributárias", página 223.

*todos os atos necessários a este efeito, como liquidação de câmbio, emissão de nota fiscal de entrada e de saída e registros da compra e venda (c); e que, em seguida, à luz de contrato de exclusividade firmado entre esta trading e a adquirente de mercadorias, transfere as mercadorias para tal empresa (d), confirma-se, de modo incontestado, o atendimento às exigências de típico caso de importação por encomenda.”(grifos não originais)*

Depreende-se que a importação direta possui como característica a aquisição das mercadorias para destinatários não conhecidos previamente, enquanto a importação por conta e ordem consiste em uma prestação de serviços vinculadas ao despacho aduaneiro (podendo ocorrer a intermediação comercial pela importadora) enquanto a adquirente realiza a aquisição do exterior, ao passo que na importação por encomenda, a importadora adquire em seu próprio nome, como se importação direta fosse, mas sob as ordens e determinações de um encomendante, para o qual será revendida toda a mercadoria importada.

A importação por conta e ordem foi regulamentada pela Receita Federal do Brasil mediante a edição da IN SRF 225/2002, conforme autorizado pelo art. 80 da MP nº 2.158-35/2001<sup>6</sup>:

*O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL , no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 209 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 259, de 24 de agosto de 2001, tendo em vista o disposto no inciso I do art. 80 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e no art. 29 da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, resolve:*

*Art. 1º O controle aduaneiro relativo à atuação de pessoa jurídica importadora que opere por conta e ordem de terceiros será exercido conforme o estabelecido nesta Instrução Normativa.*

*Parágrafo único. Entende-se **por importador por conta e ordem de terceiro a pessoa jurídica que promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria adquirida por outra, em razão de contrato previamente firmado, que poderá compreender, ainda, a prestação de outros serviços relacionados com a transação comercial, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial.***

*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.*

<sup>6</sup> Artigo 80. A Secretaria da Receita Federal poderá:

I - estabelecer requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora por conta e ordem de terceiro;

II - exigir prestação de garantia como condição para a entrega de mercadorias, quando o valor das importações for incompatível com o capital social ou o patrimônio líquido do importador ou do adquirente.

*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.

**Art. 4º** Sujeitar-se-á à aplicação de pena de perdimento a mercadoria importada na hipótese de:

I - inserção de informação que não traduza a realidade da operação, seja no contrato de prestação de serviços apresentado para efeito de habilitação, seja nos documentos de instrução da DI de que trata o art. 3º (art. 105, inciso VI, do Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966);

II - ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, do comprador ou responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros (art. 23, inciso V, do Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, com a redação dada pelo art. 59 da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002).

*Parágrafo único. A aplicação da pena de que trata este artigo não elide a formalização da competente representação para fins penais, relativamente aos responsáveis, nos termos da legislação específica (Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 e Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990).*

**Art. 5º A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.**

**Art. 6º** Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 4 de novembro de 2002.

Adicionalmente, o artigo 27 da Lei nº 10.637/2002 dispõe:

*Art. 27. A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem*

*deste, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.*

Por sua vez, os artigos 77 a 81 da MP nº 2.158-35/2001 dispõem:

**Art. 77.** *O parágrafo único do art. 32 do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, passa a vigorar com a seguinte redação:*

"Art. 32. ....

.....

*Parágrafo único. É responsável solidário:*

*I - o adquirente ou cessionário de mercadoria beneficiada com isenção ou redução do imposto;*  
*II - o representante, no País, do transportador estrangeiro;*  
*III - o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora." (NR)*

**Art. 78.** *O art. 95 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, passa a vigorar acrescido do inciso V, com a seguinte redação:*

*" V - conjunta ou isoladamente, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora." (NR)*

**Art. 79.** *Equiparam-se a estabelecimento industrial os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, que adquirirem produtos de procedência estrangeira, importados por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.*

**Art. 80.** *A Secretaria da Receita Federal poderá:*

~~*I - estabelecer requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora por conta e ordem de terceiro; e*~~  
*I - estabelecer requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora ou exportadora por conta e ordem de terceiro; e (Redação dada pela Lei nº 12.995, de 18 de junho de 2014)*

*II - exigir prestação de garantia como condição para a entrega de mercadorias, quando o valor das importações for incompatível com o capital social ou o patrimônio líquido do importador ou do adquirente.*

**Art. 81.** *Aplicam-se à pessoa jurídica adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora, as normas de incidência das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS sobre a receita bruta do importador.*

Destaca-se que a importação por conta e ordem impõe ao real adquirente conseqüências relevantes como a prestação de garantia como condição para a entrega de

mercadorias, quando o valor das importações for incompatível com seu capital social ou o patrimônio líquido; a sujeição ao procedimento especial previsto na IN SRF 228/2002 (verificação da origem dos recursos aplicados em operações de comércio exterior e combate à interposição fraudulenta de pessoas); a responsabilidade solidária quanto ao imposto de importação; a responsabilidade conjunta ou isolada, quanto às infrações aduaneiras; a sujeição ao pagamento dos tributos relativos ao IPI de sua saída por contribuinte por equiparação; a sujeição ao pagamento de PIS/Pasep e Cofins sob as normas de incidência sobre a receita bruta do importador.

Por fim, a partir da Lei nº 11.281/2006, foi disciplinada a figura do encomendante predeterminado com regulamentação dada pela IN SRF nº 634/2006, nos seguintes termos:

**Art. 11. A importação promovida por pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado não configura importação por conta e ordem de terceiros.**

§ 1º A Secretaria da Receita Federal:

*I - estabelecerá os requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora na forma do caput deste artigo; e*

*II - poderá exigir prestação de garantia como condição para a entrega de mercadorias quando o valor das importações for incompatível com o capital social ou o patrimônio líquido do importador ou do encomendante.*

§ 2º **A operação de comércio exterior realizada em desacordo com os requisitos e condições estabelecidos na forma do § 1º deste artigo presume-se por conta e ordem de terceiros, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.**

§ 3º **Considera-se promovida na forma do caput deste artigo a importação realizada com recursos próprios da pessoa jurídica importadora, participando ou não o encomendante das operações comerciais relativas à aquisição dos produtos no exterior. (Incluído pela Lei nº 11.452, de 2007)**

Art. 12. Os arts. 32 e 95 do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, passam a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 32. ....

.....  
Parágrafo único.

.....  
.....  
*c) o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora;*

*d) o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora." (NR)*

"Art. 95. ....

.....

*VI - conjunta ou isoladamente, o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora." (NR)*

*Art. 13. Equiparam-se a estabelecimento industrial os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, que adquirirem produtos de procedência estrangeira, importados por encomenda ou por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.*

*Art. 14. Aplicam-se ao importador e ao encomendante as regras de preço de transferência de que trata a Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, nas importações de que trata o art. 11 desta Lei.*

**IN SRF nº 634/2006:**

*O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL , no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 230 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 30, de 25 de fevereiro de 2005, e tendo em vista o disposto no art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, e nos incisos I e II do § 1º do art. 11 e nos arts. 12 a 14 da Lei nº 11.281, de 20 de fevereiro de 2006, resolve:*

*Art. 1º O controle aduaneiro relativo à atuação de pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado será exercido conforme o estabelecido nesta Instrução Normativa.*

*Parágrafo único. Não se considera importação por encomenda a operação realizada com recursos do encomendante, ainda que parcialmente.*

*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.*

**Art. 4º** *O importador por encomenda e o encomendante são obrigados a manter em boa guarda e ordem, e a apresentar à fiscalização aduaneira, quando exigidos, os documentos e registros relativos às transações em que intervierem, pelo prazo decadencial.*

**Art. 5º** *O importador por encomenda e o encomendante ficarão sujeitos à exigência de garantia para autorização da entrega ou desembaraço aduaneiro de mercadorias, quando o valor das importações for incompatível com o capital social ou patrimônio líquido do importador ou do encomendante.*

*Parágrafo único. Os intervenientes referidos no caput estarão sujeitos a procedimento especial de fiscalização, nos termos da Instrução Normativa SRF nº 228, de 21 de outubro de 2002, diante de indícios de incompatibilidade entre os volumes transacionados no comércio exterior e a capacidade econômica e financeira citada.*

**Art. 6º** *Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação.*

A caracterização como encomendante predeterminado traz conseqüências relevantes como o cumprimento das obrigações acessórias previstas na IN SRF 634/2006; a sujeição ao procedimento especial previsto na IN SRF 228/2002 (verificação da origem dos recursos aplicados em operações de comércio exterior e combate à interposição fraudulenta de pessoas); a prestação de garantia como condição para a entrega de mercadorias, quando o valor das importações for incompatível com seu capital social ou o patrimônio líquido; a responsabilidade solidária quanto ao imposto de importação; a responsabilidade conjunta ou isolada, quanto às infrações aduaneiras; a sujeição ao pagamento dos tributos relativos ao IPI de sua saída por contribuinte por equiparação; a aplicação das regras de preços de transferência de que trata a Lei nº 9.430/96.

A inobservância das condições e requisitos por parte da pessoa jurídica importadora previstos na IN SRF 634/2006 acarreta a presunção de que a operação tenha sido realizada por conta e ordem de terceiros, para fins de aplicação do disposto nos artigos 77 a 81 da MP nº 2.158-35/2001, nos termos do §2º do artigo 11 da Lei nº 11.281/2006.

Outro aspecto que deve ser frisado é que o artigo 11 da Lei nº 11.281/2006 dispôs em seu §3º que “*considera-se promovida na forma do caput deste artigo a importação realizada com recursos próprios da pessoa jurídica importadora, participando ou não o encomendante das operações comerciais relativas à aquisição dos produtos no exterior*”, ou seja, a figura da importação por encomenda não admite a antecipação dos recursos, ainda que parcialmente, o que foi regulamentado pelo parágrafo único do artigo 1º da IN SRF nº 634/2006:

*Art. 1º[...].*

*Parágrafo único. Não se considera importação por encomenda a operação realizada com recursos do encomendante, ainda que parcialmente.*

Em complemento, a antecipação dos recursos torna presumida a operação por conta e ordem, conforme disposto no artigo 27 da Lei nº 10.637/2002:

Deflui-se que a operação por encomenda, na qual o importador realiza toda a transação comercial e revende a mercadoria a um adquirente predeterminado, e este não antecipa qualquer recurso, é sujeita a um controle aduaneiro específico e acarreta todos os efeitos já acima mencionados. Destaca-se que a antecipação de recursos por parte do encomendante retira a figura da importação por encomenda (parágrafo único do artigo 1º da IN SRF 634/2006 e §3º do artigo 11 da Lei nº 11.281/2006) e a desloca para a figura da importação por conta e ordem, por ficção jurídica, representada pelas presunções de que tratam o §2º do artigo 11 da Lei 11.281/2006 e o artigo 27 da Lei nº 10.637/2002.

Estabelecidas as premissas acima, passa-se à análise da situação fática.

Os fatos narrados neste processo foram, originalmente, descritos no processo 10111.721469/2012-24, relativo à aplicação da multa por cessão de nome de que trata o artigo 33 da Lei nº 11.488/2007 à MOMENTO, no qual identificou-se que a MOMENTO executava importações a partir de contratos prévios firmados com seus diversos clientes. A empresa apresentou 120 (cento e vinte) contratos celebrados com seus clientes entre os anos de 2008 e 2012, dentre os quais 8 (oito) foram com a PROJECT HOME. Tal autuação foi resultado da aplicação do procedimento especial de fiscalização previsto na IN SRF nº 228/2002.

A fiscalização aberta na PROJECT teve por objetivo inicial a aplicação da pena de perdimento, razão pela qual intimou-se a PROJECT, alçada como real adquirente oculta das mercadorias no processo nº 10111.721469/2012-24. Porém, não foi possível localizá-la, nem por correspondência ao endereço de uma das sócias, o que resultou na intimação por edital. Assim, toda a autuação aqui realizada utilizou as provas anexadas ao processo nº 10111.721469/2012-24, reproduzindo-as aqui, bem como partes do Termo de Verificação Fiscal, relativo às operações com a PROJECT, conforme depreende-se dos excertos abaixo extraídos do referido termo:

*"A presente fiscalização foi determinada pelo Mandado de Procedimento Fiscal – MPF nº 0915200-2014-00052-3, emitido pela INSPECTORIA DE CURITIBA para execução pela ALFÂNDEGA DE BRASÍLIA, a fim de se verificar a participação da empresa **PROJECT HOME LTDA - ME**, doravante denominada apenas **PROJECT HOME**, como real adquirente oculta de mercadorias importadas irregularmente*

por terceiros, na forma como foi apontada originalmente no processo administrativo fiscal nº 10111.721469/2012-24, de acesso eletrônico, e que pode ser consultado através do sistema “e-processo”, especificamente no índice “Auto de Infração”. Em tal processo encontra-se autuado o Auto de Infração lavrado contra a empresa **MOMENTO COMÉRCIO E REPRESENTAÇÃO LTDA, CNPJ 07.344.685/0001-32**, doravante chamada apenas **MOMENTO**, por subsunção ao que dispõe o Artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, e o Artigo 23, inciso V, combinado com o §2º do Decreto-lei nº 1.455/1976, e que constituiu a conclusão da fiscalização levada a termo naquela empresa.

[...]

Os fatos aqui apontados foram originalmente descritos no processo administrativo fiscal nº 10111.721.469/2012-24, que contém o Auto de Infração lançado em desfavor da empresa **MOMENTO**, como conclusão do procedimento especial de fiscalização por qual passou aquela empresa, além do Termo de Verificação Fiscal e todos os anexos e documentos probatórios, ao qual a presente fiscalização obteve acesso por meio do sistema “e-processo”, e que serão aqui reproduzidos, já que a empresa **PROJECT HOME** fora naquele processo citada como real interessada e adquirente de bens importados de forma comprovadamente irregular.

[...]

A presente fiscalização demonstrará mais adiante, para cada operação de importação, o contexto em que a empresa **PROJECT HOME** fora citada como participante, no processo nº 10111.721.469/2012-24, reproduzindo os argumentos e provas constantes naquele processo.

[...]

Foi a este procedimento que foi submetida a empresa **MOMENTO**, no ano de 2012, o qual concluiu que aquela atuava no comércio exterior ocultando os reais responsáveis e/ou adquirentes dos bens em operações de importação. Nesse contexto, a empresa agora fiscalizada, a **PROJECT HOME**, foi apontada como sendo um desses reais adquirentes que permaneceram ocultos aos olhos do Fisco, agora elucidados mediante os argumentos e as provas que serão expostos em seguida.

#### 4- EXPOSITIVO DA FISCALIZAÇÃO

##### 4.1- DA FISCALIZAÇÃO SOBRE A EMPRESA “MOMENTO” – TEXTO INTEGRALMENTE EXTRAÍDO DO PROCESSO Nº 10111.721.469/2012-24

[...]

*Até o encerramento do prazo, dia 28 de julho de 2014, e até a lavratura do presente Auto de Infração, a empresa não respondeu à intimação ou atendeu às suas exigências, de modo que essa fiscalização passou à análise das operações em que estava envolvida somente com as provas de que dispunha, e que se encontram anexadas ao processo nº 10111.721469/2012-24, e reproduzidas no presente processo, sendo que as conclusões se encontram nos tópicos que seguem."*

Portanto, os mesmos fatos aqui narrados foram objeto de atuação primeira no processo acima mencionado, sendo, inclusive, já apreciado pelo CARF no Acórdão nº 3402-002.868, cuja ementa abaixo transcreve-se:

**ASSUNTO:       NORMAS       DE       ADMINISTRAÇÃO  
TRIBUTÁRIA**

*Período de apuração: 14/01/2008 a 29/02/2012*

**CESSÃO DO NOME. ACOBERTAMENTO DE  
ADQUIRENTES OU ENCOMENDANTES. IMPORTAÇÃO.  
MULTA.**

*A pessoa jurídica que ceder seu nome para a realização de operações de comércio exterior com acobertamento dos reais intervenientes ou beneficiários sujeita-se à multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, não podendo esta ser inferior a R\$ 5.000,00, nos termos do artigo 33 da Lei nº 11.488/2007.*

*Recurso Voluntário negado.*

O voto condutor desta decisão bem delineou o conjunto probatório e a descrição fática realizada pela fiscalização, expondo a caracterização da infração de cessão de nome para acobertamento dos reais encomendantes ou adquirentes, o que configurou também a interposição fraudulenta por ocultação destes, e cujos fundamentos adoto, na forma do § 1º do art. 50 da Lei no 9.784/1999<sup>7</sup>:

*"Entendo que o conjunto probatório levantado pela fiscalização é suficiente para a caracterização da infração de cessão de nome para acobertamento dos encomendantes ou terceiros adquirentes.*

*A fiscalização apurou, em síntese, que:*

*i) Os conteúdos dos contratos, celebrados previamente, revelam que se tratariam de importações por encomenda ou por conta e ordem de terceiros, estes com antecipação de recursos à recorrente, o que, aliás, nem foi objeto de contestação pela recorrente.*

---

<sup>7</sup> § 1o A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

ii) *As cláusulas referentes à forma de pagamento dos contratos com a Centauro, Posonic, Project, Soifer e Vernet comprometem as contratantes ao pagamento dos valores acordados em prazos fixos contatos da assinatura do contrato, de modo que os custos da importação junto aos fornecedores e demais custos da importação sejam suportados diretamente pelo real adquirente das mercadorias.*

iii) *A recorrente registrou em sua contabilidade lançamentos em contas de adiantamentos de clientes referente a valores utilizados para fechamento de câmbio e pagamento de despesas de importação das operações contratadas previamente pelos reais adquirentes no valor de R\$ 8.285.402,76 para os anos de 2010 e 2011. Os valores adiantados, em regra, financiam o pagamento de fornecedores no exterior. Em outras situações, a recorrente registrou o adiantamento a crédito de contas de Clientes do Ativo Circulante.*

iv) *Os bens constantes nas declarações de importações eram quase sempre repassados integralmente aos clientes contratados previamente, sendo as notas fiscais de saída emitidas em datas muito próximas ou anteriores ao desembaraço, demonstrando que não se trataria de importação direta da recorrente para posterior revenda. Nesse sentido, corrobora também a ausência de estoque ou de depósito para armazenamento das mercadorias importadas, bem como o baixo número de funcionários (dois funcionários registrados na matriz e um na filial). A recorrente tem como o objeto social a comercialização de grande variedade de produtos, a qual amplia a cada alteração do Contrato Social, o que tornaria bem difícil as suas efetivas comercializações com tão poucos empregados.*

v) *O capital social integralizado da empresa de apenas R\$150 mil é incompatível com o grande montante de R\$ 23 milhões operados no comércio exterior de 2008 a 2012 sem a comprovação de qualquer aporte financeiro externo, conforme bem destacou a decisão recorrida.*

vi) *Houve casos de importações para as quais não foi apresentado o correspondente contrato, mas se tratavam de operações semelhantes, com prévia demanda do adquirente/encomendante e repasse total a ele logo após a importação.*

vii) *Em relação aos adquirentes sem contrato formal apresentados à fiscalização, igualmente aos demais casos, previamente ao fechamento do contrato de câmbio, o adquirente aporta recursos para assim subsidiar a remessa de pagamento do exportador no exterior, em pagamento ao exportador, por vezes, no mesmo dia do fechamento do contrato de câmbio, conforme demonstrado para o adquirente Shopping São José.*

viii) *É incontroverso que a recorrente não atendeu aos requisitos estabelecidos em atos normativos para revelar à fiscalização aduaneira que não se tratavam de importações diretas, mas por encomenda ou por conta e ordem de terceiros. Tanto pior que a*

*recorrente tenha como objeto social a importação, inclusive, para terceiros, e não a faça com o atendimento das exigências aplicáveis. Cabe enfatizar que os nomes das pessoas jurídicas ocultas nas importações só foram informados à fiscalização após o início do procedimento fiscal, quando já excluída a espontaneidade da recorrente em relação aos atos já praticados, nos termos do art. 102 do Decreto-lei nº 37/66.*

*ix) Algumas das empresas encomendantes ou adquirentes contratadas somente possuíam, em parte do período fiscalizado, habilitação ao Siscomex na modalidade simplificada ou pequena monta, não podendo, portanto, efetuar importações diretas no volume efetuado pela recorrente nos seus interesses. Dessa forma, com seus acobertamentos nas operações efetuadas pela recorrente, puderam obter os produtos importados desejados sem se submeter às exigências da Receita Federal de habilitação prévia ao comércio exterior na modalidade ordinária."*

Os fatos ali narrados e que levaram à conclusão do voto foram devidamente transcritos no Termo de Verificação Fiscal destes autos. Assim, restou provado para as DI registradas pela MOMENTO, cujas mercadorias foram destinadas para a PROJECT, que (e-fls. 53/134):

\* os contratos firmados com a MOMENTO possuem datas anteriores às datas de registro das DI's com cláusulas que previam o pagamento integral na data de assinatura do contrato, ou parceladamente, iniciando sempre na data de assinatura do contrato e relação de mercadorias que correspondiam às importadas;

\* a quantidade total das mercadorias importadas em cada DI foi repassada à PROJECT, conforme previa o contrato;

\* as notas fiscais de venda foram emitidas no mesmo dia da nota fiscal de entrada, ou poucos dias após emissão da nota fiscal de entrada;

\* a recorrente declarou em atendimento ao Termo de Início de Fiscalização que não possui estoque, nem depósito físico de mercadorias, seja em sua matriz, filial ou em outra localidade;

\* a recorrente possui apenas dois empregados registrados na matriz e um na filial, o que revela aparente incompatibilidade operacional e com o volume de mercadorias importado.

Esclareça-se que a recorrente não contesta a existência destes fatos, à exceção da baixa margem de lucro, reputando-se incontroversos. Salienta-se que, a respeito da acusação fiscal de baixa margem de lucro, a recorrente informa que o cálculo desconsiderou o benefício relativo ao ICMS. Todavia, trata-se de mais um indício, cuja desconsideração não elide a conclusão de que as mercadorias foram previamente encomendadas e, em seis das oito DI's registradas, com antecipação parcial de recursos comprovada. Ainda com relação à margem de lucro, adoto de forma complementar o voto proferido no processo originário 10111.721.469/2012-24:

*"5. Da agregação de valor:*

*Insurge-se a recorrente em face do conceito de "agregação de valor" utilizado pela fiscalização, que tem como fundamento a diferença, em porcentagem, do valor de aquisição com o valor de venda das mercadorias importadas, vez que não foi considerado, nos cálculos, o benefício do crédito presumido a que faria jus.*

*Entendo, no entanto, que embora tenha sido mais um indício do quadro probatório apurado pela fiscalização para a constatação do cometimento da infração, o fato de, eventualmente, ser maior a agregação de valor não é fator determinante da autuação, eis que, da mesma forma, as operações terceirizadas foram realizadas sem serem reveladas à fiscalização, acobertando-se os verdadeiros adquirentes/encomendantes."*

Destarte, resta evidente que os recorrentes conheciam a condição de real adquirente, em vista da estipulação contratual prévia e antecipação de recursos, e deveria ter sido informada tal condição na DI. Os recorrentes, em defesa, alegam que referida ocultação não foi fraudulenta, nem que houve dano ao erário.

Ocorre que a fraude está justamente na prestação de informação na DI que não corresponde à realidade das operações, ou seja, a ocultação do real adquirente, já alertada no artigo 13 da IN SRF nº 228/2002. A caracterização da intenção está no fato de a recorrente, como empresa atuante no comércio exterior e conhecedora da legislação relativa às operações por conta e ordem e encomenda, deliberadamente, informa ao longo de quase cinco anos importações por conta própria, que, sabidamente, possuíam encomendantes previamente determinados e antecipações de recursos, o que levaria, inexoravelmente, à informação destes como adquirentes no campo próprio da DI. Esta ocultação deliberada, contumaz, denota a intenção da fraude.

E, ainda, que a conduta configure, por si só, o dano ao erário, a fiscalização constatou que a real adquirente PROJECT não possuía habilitação para operar no comércio exterior no período em que celebrou os oito contratos, passando a possuir a habilitação simplificada apenas em 24/08/2011. Além disso, a ocultação retirou a PROJECT da condição de equiparada a industrial para efeito de incidência do IPI, e a afastou do controle aduaneiro, interferindo na avaliação de risco das operações, evitando a sujeição ao procedimento especial previsto na IN SRF 228/2002 (verificação da origem dos recursos aplicados em operações de comércio exterior e combate à interposição fraudulenta de pessoas).

Por fim, a alegação de ilegitimidade de João Carlos Angelini pelo fato de o CTN não se aplicar à infração autuada já foi analisado anteriormente e revela-se inócua, diante do fato já asseverado de que o enquadramento legal não se resumiu ao CTN, mas também ao artigo 95 do Decreto-lei nº 37/1966, específico para as infrações aduaneiras.

Diante de todo o exposto, voto para negar provimento aos recursos voluntários.

*(assinado digitalmente)*

**Paulo Guilherme Déroulède**

Processo nº 10111.721278/2014-24  
Acórdão n.º **3302-004.290**

**S3-C3T2**  
Fl. 2.096

---