



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10111.721291/2012-11
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-008.721 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 12 de junho de 2019
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado PROTECH IMPLANTES ESPECIALIZADOS LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO (II)

Data do fato gerador: 07/12/2010

PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM MULTA. DANO AO ERÁRIO. PREJUÍZO EFETIVO. INTENÇÃO DO AGENTE. DEMONSTRAÇÃO. DESNECESSIDADE. INFRAÇÃO DE CONDUTA.

Constitui infração por dano ao Erário a ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou do responsável pela operação. A conduta é apenada com o perdimento das mercadorias, convertido em multa equivalente ao seu valor aduaneiro, caso elas não sejam localizadas ou tenham sido consumidas.

A penalidade decorrente da infração por interposição fraudulenta coíbi a conduta do administrado; não depende da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato nem da demonstração, pelo Fisco, da presença do elemento volitivo nos atos praticados.

DANO AO ERÁRIO. INFRAÇÃO. PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM MULTA. VALOR DA MERCADORIA. LEI 10.637/02. CESSÃO DE NOME. INFRAÇÃO. MULTA. DEZ POR CENTO DO VALOR DA OPERAÇÃO. LEI 11.488/07. RETROATIVIDADE BENIGNA. IMPOSSIBILIDADE.

Na hipótese de aplicação da multa de dez por cento do valor da operação, pela cessão do nome, nos termo do art. 33 da Lei nº 11.488/2007, não será declarada a inaptidão da pessoa jurídica prevista no art. 81 da Lei 9.430/96. A imposição da multa não prejudica a aplicação da multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, pela conversão da pena de perdimento dos bens, prevista no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/76.

Descartada hipótese de aplicação do instituto da retroatividade benigna para penalidades distintas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento com retorno dos autos ao colegiado de origem, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama (relatora),

Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

(Assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama – Relatora

(Assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício), Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama (Relatora), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional contra o acórdão nº 3401-004.359, da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento, que:

- Por unanimidade de votos, manteve a multa por cessão de nome; e
- Por maioria de votos, afastou a multa substitutiva do perdimento.

O Colegiado, assim, consignou a seguinte ementa:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO II

Data do fato gerador: 07/12/2010

MULTA POR CESSÃO DE NOME. HIPÓTESES DE CABIMENTO. ARTIGO 33, DA LEI Nº 11.488/2007

Para a aplicação da multa por cessão de nome, exige-se:

(i) operação de comércio exterior realizada com acobertamento do real interveniente ou beneficiário; e (ii) que o acobertante seja pessoa jurídica.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA PRESUMIDA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA COMPROVADA.

A interposição fraudulenta pode ser presumida, na hipótese de não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados para a realização da importação, ou comprovada, na existência de um conjunto de provas que demonstrem a ocorrência de fraude ou simulação com o intuito de interpor determinada pessoa entre o real adquirente e as autoridades fiscais, para que a primeira permaneça oculta aos olhos da fiscalização.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. ELEMENTOS LEVANTADOS PELO FISCO PARA FUNDAMENTAR A ACUSAÇÃO. NÃO DEMONSTRAÇÃO DA INFRAÇÃO.

No caso concreto, os indícios levantados pelo Fisco (funcionário do ocultado informado nos dados complementares da Declaração de Importação, contratos de mútuo, declaração da natureza da operação na Declaração de Importação, quebra na cadeia de IPI e ausência de recolhimento de PIS/COFINS por prestação de serviços) não suportam a acusação de que teria ocorrido uma interposição fraudulenta.

Irresignada, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão, trazendo, entre outros, que:

- No voto condutor da decisão recorrida, o colegiado, manteve a penalidade encartada no artigo 33 da Lei 11.488/2007, conquanto tenha exonerado a multa do art. 23 do Decreto-Lei 1455/76, por entender que não houve demonstração cabal, por parte da fiscalização, de que houve, no caso sub examine, demonstração de fraude, simulação ou mesmo dano ao Erário, muito embora tenha reconhecido expressamente que o recorrido realizou importações que discrepavam totalmente do seu objeto social, considerando, portanto, que jamais poderia se tratar de uma importação direta, acabando por concluir que, de fato, houve sim a ocultação do real importador;

- Uma das formas de se comprovar a conduta fraudulenta é a não comprovação pelo importador da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na operação, que ensejará a pena de perdimento e a cominação de penalidade administrativa de inaptdão do CNPJ, nos termos do artigo 81, §º 1, da Lei 9430/96.

Em Despacho às fls. 2323 a 2327, foi dado seguimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Insatisfeito, o sujeito passivo interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão, requerendo a reforma do acórdão, reconhecendo a total nulidade do auto de infração e a extinção do respectivo crédito tributário, mas sem ao menos indicar um acórdão paradigma para demonstrar a divergência de interpretação de legislação tributária.

Em Despacho às fls. 2354 a 2355, foi negado seguimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Tatiana Midori Migiyama – Relatora.

Depreendendo-se da análise do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, entendo que devo conhecê-lo – o que concordo com o Despacho de Admissibilidade. Eis que a decisão recorrida assentou que a interposição fraudulenta pode ser presumida, na hipótese de não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados para a realização da importação, ou comprovada, na existência de um conjunto de

provas que demonstrem a ocorrência de fraude ou simulação com o intuito de interpor determinada pessoa entre o real adquirente e as autoridades fiscais, para que a primeira permaneça oculta aos olhos da fiscalização. Analisando a prova carreada aos autos, considerou que os indícios levantados pelo Fisco (funcionário do ocultado informado nos dados complementares da Declaração de Importação, contratos de mútuo, declaração da natureza da operação na Declaração de Importação, quebra na cadeia de IPI e ausência de recolhimento de PIS/COFINS por prestação de serviços) não suportavam a acusação de que teria ocorrido uma interposição fraudulenta.

A decisão paradigma entendeu que a tipificação da infração por dano ao Erário não se vincula aos efeitos ato, ou à sua extensão, bastando a ocultação intencional do sujeito passivo, do vendedor, do comprador ou do responsável, para caracterizar a conduta sancionada, sendo desnecessário que a Fiscalização se esforce em provar a efetiva ocorrência de prejuízo aos cofres públicos. Os paradigmas entendem que a prova do dano ao Erário é despicienda para esses casos em que houve a interposição fraudulenta presumida, ou seja, quando não for comprovada a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na operação.

Sendo assim, conheço o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Quanto ao mérito, passo a discorrer sobre a discussão acerca da necessidade ou não de comprovação de dolo específico de fraude para aplicação da pena prevista no art. 23, § 3º, do Decreto-Lei 1.455/76, *in verbis* (Grifos meus):.

“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 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)
Parágrafo único. (Suprimido com a nova Redação da Lei nº 10.637,2002)”*

Vê-se que o art. 23, § 3º, do Decreto-Lei 1.455/7, traz que se considera dano ao erário as infrações relativas às mercadorias estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.

Ou seja, resta claro pelo referido dispositivo que para ser efetivamente constituída a infração, deve-se atestar que no evento houve fraude ou simulação. Caso contrário, não há como se caracterizar o dano.

Para atestar, porém, importante lembrar ainda que o § 2º do mesmo artigo traz que “presume-se” interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.

Ademais, cabe trazer o art. 81 da Lei 9.430/96 – incluído pela Lei 11.941/09:

“Art. 81. Poderá ser declarada inapta, nos termos e condições definidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, a inscrição no CNPJ da pessoa jurídica que, estando obrigada, deixar de apresentar declarações e demonstrativos em 2 (dois) exercícios consecutivos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 1º Será também declarada inapta a inscrição 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. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 2º Para fins do disposto no § 1º, a comprovação da origem de recursos provenientes do exterior dar-se-á mediante, cumulativamente: (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

I - prova do regular fechamento da operação de câmbio, inclusive com a identificação da instituição financeira no exterior encarregada da remessa dos recursos para o País; (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

II - identificação do remetente dos recursos, assim entendido como a pessoa física ou jurídica titular dos recursos remetidos.
(Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 3º No caso de o remetente referido no inciso II do § 2º ser pessoa jurídica deverão ser também identificados os integrantes de seus quadros societário e gerencial. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 4º O disposto nos §§ 2º e 3º aplica-se, também, na hipótese de que trata o § 2º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976.

(Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 5º Poderá também ser declarada inapta a inscrição no CNPJ da pessoa jurídica que não for localizada no endereço informado ao CNPJ, nos termos e condições definidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.”

Por meio desse dispositivo, **vê-se que a pessoa jurídica deve comprovar a origem, disponibilidade e a efetiva transferência dos recursos empregados em operações de comércio exterior.** Caso contrário resta caracterizada a fraude e simulação.

Traz ainda o art. 80 da MP 2.158-35/01:

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

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 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.”

Sendo assim, podendo a Receita Federal estabelecer requisitos e condições para atuação da pessoa jurídica importadora, houve a publicação das IN SRF 225/02 e da IN SRF 228/02.

Tais IN's trazem, entre outros (Grifos meus):

- IN SRF 225/02:

*“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.

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.”

- IN SRF 228/02

“Art. 1º As empresas que revelarem indícios de incompatibilidade entre os volumes transacionados no comércio exterior e a

capacidade econômica e financeira evidenciada ficarão sujeitas a procedimento especial de fiscalização, nos termos desta Instrução Normativa.

§ 1º O procedimento especial a que se refere o caput visa a identificar e **coibir a ação fraudulenta de interpostas pessoas em operações de comércio exterior**, como meio de dificultar a verificação da origem dos recursos aplicados, ou dos responsáveis por infração à legislação em vigor.

§ 2º No caso de importação realizada por conta e ordem de terceiro, conforme disciplinado na legislação específica, o controle de que trata o caput será realizado considerando as operações e a capacidade econômica e financeira do terceiro, adquirente da mercadoria.

Art. 4º O procedimento especial será iniciado mediante intimação à empresa para, no prazo de 20 dias:

*I comprovar o seu **efetivo funcionamento** e a condição de **real adquirente** ou vendedor das mercadorias, mediante o comparecimento de sócio com poder de gerência ou diretor, acompanhado da pessoa responsável pelas transações internacionais e comerciais; e*

*II comprovar a **origem lícita, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos necessários à prática das operações.***”

Art. 13. A **prestação de informação ou a apresentação de documentos que não traduzam a realidade das operações comerciais ou dos verdadeiros vínculos das pessoas com a empresa caracteriza simulação e falsidade ideológica ou material dos documentos de instrução das declarações aduaneiras**, sujeitando os responsáveis às sanções penais cabíveis, nos termos do Código Penal (Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940) ou da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, além da aplicação

da pena de perdimento das mercadorias, nos termos do art. 105 do Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966.”

Cabe destacar que a IN SRF 228/02, traz que a prestação de informação ou a apresentação de documentos que não traduzam a realidade das operações comerciais ou dos verdadeiros vínculos das pessoas com a empresa caracteriza simulação e falsidade ideológica ou material dos documentos de instrução das declarações aduaneira.

Depreende-se dos dispositivos transcritos acima que para a efetiva caracterização da interposição, pode-se aplicar a presunção prevista no art. 23, V, § 2º do Decreto-lei 1.455/76. Não obstante - deve-se verificar se o outro lado seria frágil frente aos documentos trazidos pelo sujeito passivo.

Sendo assim, depreendendo-se da análise dos autos, entendo que restou comprovada a origem dos recursos para a operação, disponibilidade e transferência dos recursos empregados, inclusive pela leitura dos contratos de mútuo efetuados. Sendo assim, manifesto minha concordância com o voto do acórdão recorrido que analisou todos os documentos frente ao negócio praticado pela recorrente – o que, peço licença para transcrever seu voto:

“[...]

No que se refere a um conjunto de 4 (quatro) operações de importação (1021870538, 1100597567, 1104275106 e 1104964610), a Fiscalização, além da multa por cessão de nome, aplicou a multa por conversão da pena de perdimento prevista no artigo 23 do Decreto Lei nº 1455/76, in verbis:

[...]

Como já narrado, a diferença dessas 4 (quatro) operações de importação para as demais é que, nessas, as mercadorias foram declaradas pelo Recorrente como não vendidas, mas não foram localizadas no estabelecimento da empresa (fls. 161 dos autos), apesar de o artigo 23, § 3º, prever a multa também nas hipóteses de mercadoria revendida, que seria o caso das demais.

De qualquer jeito, a partir da leitura desses dispositivos, percebe-se que a infração de dano ao erário decorrente da prática de ocultação do sujeito

passivo ou real adquirente pode ser aferida de duas maneiras, de forma presumida ou comprovada.

Na hipótese de não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados para a realização da importação, presume-se que tenha havido uma interposição fraudulenta de terceiros, pois, a ausência de recursos por parte do importador para a realização da operação é um elemento eleito pela Lei como suficiente para considerar que os recursos utilizados tiveram origem em terceiro, que não apareceu perante os controles aduaneiros, a caracterizar a interposição ilegal.

Não sendo esse o caso, poderão as autoridades aduaneiras, com base em outros elementos, formar um conjunto de provas que demonstrem a ocorrência de fraude ou

simulação com o intuito de interpor determinada pessoa entre o real adquirente e as autoridades fiscais, para que a primeira permaneça oculta aos olhos da fiscalização.

Pela leitura do Auto de Infração e do TVF, percebe-se que a Fiscalização seguiu a segunda linha. Não há qualquer fundamento legal apontando a interposição presumida nem a Fiscalização iniciou procedimento para declarar a inaptidão da empresa, pelo contrário, aplicou a multa por cessão do nome prevista no artigo 33, da Lei nº 11.488/2007.

Logo, a acusação é baseada no artigo 23, V, § 3º, do Decreto Lei nº 1455/76, devendo o Fisco comprovar a ocorrência de interposição fraudulenta. Nesses casos, como afirmado no Acórdão nº 3401.003.174, de 17.05.2016, "muito embora a caracterização da interposição fraudulenta por si só constitua um dano ao erário passível de punição, não cabendo discussão quanto à identificação ou extensão do dano na sua ocorrência, penso que, na etapa anterior, para que se verifique a existência da própria interposição fraudulenta decorrente de simulação, a análise da existência de prejuízo, efetivo ou potencial, ao terceiro.

[...]

Contudo, no presente caso, apesar de a Fiscalização em diversas passagens do TVF afirmar a existência de uma simulação, entendo que não ficou provada a

sua existência, pela ausência de demonstração de um intuito de enganar o Fisco e da existência de uma vantagem para o contribuinte e/ou prejuízo da Fazenda Pública, na realização das operações de importação figurando a Recorrente como importadora.

Inicialmente, como narrado no TVF, a informação prestada pelo Recorrente em todas as suas Declarações de Importação, nos "Dados Complementares", de que o responsável pelas informações era um funcionário, não da Recorrente, mas de outra empresa do mesmo grupo, a Medical, não é compatível com o comportamento daquele que tem o intuito ou deseja enganar o Fisco. Se o objetivo fosse ocultar um terceiro com um intuito malicioso, para enganar e dar prejuízo ao terceiro, fazendo-o crer que o importador agia por conta própria, não deveria o importador informar a quem pretende enganar que é auxiliado por funcionário da empresa ocultada.

A Fiscalização aponta a existência de uma simulação, em razão dos contratos de mútuo celebrados. Segundo a Fiscalização, a Recorrente agiu em simulação, pois tais contratos teriam sido feitos após as efetivas transferências de recursos, nos seguintes termos:

"Esse conjunto de fatos nos permite concluir que tais contratos de mútuo com as empresas vinculadas, por terem sido feitos após o início das efetivas transferências dos recursos, tenham sido celebrados com o intuito de justificar as transferências financeiras feitas com habitualidade entre as empresas vinculadas e a PROTECH, as quais, por representarem a principal origem dos recursos disponíveis da empresa, serviram para custear o funcionamento desta, incluindo-se as operações de comércio exterior, conforme demonstrado anteriormente. Essa relação é observável principalmente com a MEDICAL, com a qual a PROTECH celebrou contratos de mútuo em todos os meses de 2011, sendo claramente essa a principal fonte de receita da empresa. Ou seja, a empresa agiu com simulação ao fazer os contratos com o intuito de formalizar as transferências financeiras já anteriormente realizadas".

Em princípio, a divergência entre data de celebração do contrato de mútuo e data de transferência, por si só, não é capaz de atrair o reconhecimento de

uma simulação no contrato, sendo possível que as partes tenham celebrado um mútuo de forma verbal e depois formalizado seus termos na forma escrita dias depois, pois, nos termos do artigo 107 do Código Civil, "a validade da declaração de vontade não dependerá de forma especial, senão quando a lei expressamente a exigir", não existindo tal sorte de exigência para o contrato de mútuo, à luz dos artigos 586 e seguintes do Código Civil.

No presente caso, a Recorrente recebeu os valores emprestados ao longo do mês e deixou para celebrar o contrato ao final do mês. Em tais ajustes, apesar de não constar que o empréstimo já havia se realizado em determinada quantia e constar, de forma equivocada, que o mutuante "emprestará" os recursos para o mutuário, penso que não é o caso de enquadramento do contrato no artigo 167, inciso III, do Código Civil, pois o ajuste é contemporâneo, ocorreu no mesmo mês da efetiva entrega do empréstimo, e a incorreção nas datas do instrumento não tem relação com o intuito de enganar o Fisco, até porque todas esses ajustes foram devidamente registrados na escrita contábil da Recorrente, não tendo sido apontado qual o negócio jurídico dissimulado pela formalização de tais contratos.

Outro ponto levantado pela Fiscalização para afirmar a existência de simulação é a declaração de que a operação foi por conta própria, quando, na realidade, a modalidade seria a de importação, por conta e ordem de terceiros. Assim, diz a Fiscalização que "a PROTECH simulou ao declarar as importações como sendo próprias, restando caracterizada a ocultação dos reais responsáveis pelas operações e os reais adquirentes das mercadorias" (fls. 148).

Contudo, entendo que esse elemento, por si só, não pode ensejar a aplicação da multa substitutiva do perdimento, tendo em vista que, isoladamente, não demonstra a existência de uma vantagem ao contribuinte e/ou prejuízo do Fisco.

Em outra passagem do TVF, o Fisco aponta um efetivo prejuízo decorrente da simulação por ele defendida, que consistiria na "quebra da cadeia do IPI". Segundo o Fisco, "Assim, quando a importadora oculta o real adquirente, como no caso em análise da empresa PROTECH, há um dano tributário, pois

a venda efetiva (com LUCRO), que é a do real adquirente oculto para seu cliente, se dará sem a incidência de IPI" (fls. 155).

Aqui, realmente aparece um prejuízo ao Fisco e uma vantagem à Recorrente, que poderia ter motivado a realização das importações por uma empresa diversa da real

adquirente e, em tese, poderia ensejar a configuração da infração. Porém, a alegação do Fisco é desacompanhada de provas. A multa substitutiva do perdimento é aplicada justamente nas operações em que a Recorrente informa que não realizou venda, mas o Fisco não localizou as mercadorias no estabelecimento. Não há qualquer prova por parte do Fisco de que a Recorrente efetivamente vendeu essas mercadorias, essas mercadorias foram vendidas pela adquirente da Recorrente e, nessa segunda operação de venda, tais mercadorias estivessem sujeitas ao pagamento do IPI, a demonstrar a vantagem em interpor a Recorrente na operação de importação.

Além da possibilidade de as mercadorias não terem sido revendidas pelas reais adquirentes das operações de importação, há a possibilidade de as mercadorias não

estarem sujeitas ao pagamento de IPI, tendo em vista, como lembrado pela Recorrente, que "os produtos importados pela Recorrente são isentos ou não se sujeitam ao imposto em sua quase totalidade, dada a essencialidade para a preservação da vida humana, da saúde e da funcionalidade motora do corpo humano".

Desse modo, o que justifica a cominação da multa é a existência de dano efetivo e não de dano em potencial e que não foi demonstrado.

Por último, a Fiscalização ainda aponta mais um prejuízo, dessa vez, relativo às contribuições para o PIS e COFINS, exposto conforme a seguir: "Assim, quando a importadora oculta o real adquirente, como no caso em análise da empresa PROTECH, há outro dano tributário, pois a importadora, ao declarar que importa mercadoria para sua própria utilização, deixa de emitir a Nota Fiscal do serviço prestado, (qual seja a própria importação) que representa o ganho efetivo da importadora no caso de importação por conta e ordem de terceiros. Esse valor constante da Nota Fiscal de Serviços, conforme Art. 12,

inciso I, é a base de cálculo para incidência das contribuições sociais reguladas pela IN SRF nº 247/2002" (fls. 156).

É de se reconhecer que deixa de ser recolhido determinado valor a título das contribuições sobre a prestação de serviços do importador por conta e ordem em favor do terceiro. Porém, um valor muito maior a título das contribuições é recolhido, pela existência de uma pessoa interposta e, em decorrência, uma operação de compra e venda, entre o real importador e o exportador. Isso porque a base de cálculo nessa compra e venda, que corresponde aproximadamente ao valor da mercadoria, necessariamente é maior que a base de cálculo das contribuições na prestação de serviços sobre o qual deixaram de ser recolhidas as contribuições, um percentual do valor da operação de importação, mas que nunca chegará ao seu valor total.

Logo, não há prejuízo ao Fisco ou vantagem à Recorrente em proceder dessa maneira, pelo menos, em relação às contribuições, na forma levantada pela Fiscalização.[...]"

Sendo assim, nesse caso, entendo que não restou comprovado o dano ao erário e como o contrato de mútuo apresentado pela recorrente, plenamente demonstrado em sua escrita contábil, demonstra efetivamente a origem dos recursos transacionados para a realização do negócio, não há como utilizar do dispositivo de presunção de ocorrência de interposição fraudulenta. Ademais, não foi demonstrado pela autoridade fiscal qualquer documento que ateste que a operação realizada tenha se dado por conta e ordem de terceiro. Vê-se ainda, quanto ao contrato de mútuo firmado posteriormente a operação, que o sujeito passivo recebeu os valores emprestados ao longo do mês e deixou para celebrar o contrato ao final do mês. O que, por conseguinte, resta descartar qualquer simulação na elaboração dos contratos, eis que o mútuo estava plenamente vigente por acordo entre as partes, ainda que formalizado posteriormente.

Nesses termos, resta afastada a multa substitutiva da pena de perdimento. O que resta prejudicada a discussão acerca da cumulação substitutiva da pena de perdimento com a multa por cessão de nome.

Em vista de todo o exposto, conheço o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, negando-lhe provimento ao seu recurso.

É o meu voto.

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama

Voto Vencedor

Andrada Márcio Canuto Natal - Redator Designado

Peço vênia à i. Relatora do processo para expor as razões pelas quais divirjo da solução que propunha à matéria controvertida nos autos.

Discute-se exigência de multa por infração prevista no artigo 689, inciso XXII, § 1º, do Regulamento Aduaneiro - Decreto 6.759/09 - matriz legal Lei nº 10.637/02, nos seguintes termos.

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).

(...)

§ 6º Para os efeitos do inciso XXII, presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados (Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, § 2º, com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, art. 59).

Como já tive a oportunidade de expressar em outras oportunidades, entendo que a conduta apenada está identificada no texto legal como ato de ocultação **(i)** do sujeito passivo, **(ii)** do real vendedor, **(iii)** comprador ou **(iv)** de responsável pela operação, mediante fraude ou

simulação, inclusive, interposição fraudulenta de terceiros. A não comprovação da origem dos recursos empregados na atividade faz presumir a ocorrência da infração.

Quanto a isso, abre-se parênteses para esclarecer que o § 6º apenas introduziu uma presunção legal do ato ilícito. Não exsurge dele infração diferente da prevista no inciso V do artigo 23 do Decreto-lei 1.455/76 (redação do art. 59 do Lei 10.637/02), mas apenas um elemento de prova indireto criado pelo legislador, hábil à comprovação da ocorrência da infração de interposição fraudulenta. Em outras palavras, não há que se falar em "interposição presumida" e "interposição comprovada". A infração é uma só, por interposição fraudulenta, os elementos de prova hábeis a comprová-la são muitos.

Antes de adentrar ao caso concreto, creio que seja de grande interesse à solução da lide fazer uma breve digressão histórica em torno do assunto.

Ainda antes que fosse instituída pena específica para interposição fraudulenta de terceiros, os efeitos tributários das operações praticadas nessa modalidade negocial começaram a ser disciplinados, por iniciativa do Poder Executivo, que encaminhou ao Congresso Nacional medidas provisórias contendo disposições normativas acerca do assunto. Foi assim que, por força do disposto no art. 77 da Medida Provisória nº 2.158-35/01, o adquirente da mercadoria importada por sua conta e ordem foi revestido da condição de responsável/solidário pelo imposto e pelas infrações praticadas.

Art. 32 - É responsável pelo imposto:

(...)

Parágrafo único. É responsável solidário:

(...)

III - o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

Art. 95 - Respondem pela infração:

(...)

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.

O adquirente da mercadoria importada por sua conta e ordem, foi também equiparado a estabelecimento industrial, tornando-se contribuinte de direito do Imposto sobre Produtos Industrializados. Outrossim, foram-lhe aplicadas as normas de incidência das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins próprias do importador.

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. 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.

Com supedâneo legal no art. 80 da MP nº 2.158-35/2001¹, a Secretaria da Receita Federal definiu requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora por conta e ordem de terceiro. A Instrução Normativa 225/02² estabeleceu regras claras e rígidas para consecução do negócio. Esclareceu que a operação por conta e ordem de terceiro era aquela promovida em nome da pessoa jurídica, para mercadoria adquirida por outra, mediante contrato previamente firmado. As informações a respeito da operação deveriam, obrigatoriamente, retratar a realidade, sob pena de perdimento das mercadorias importadas.

Dois meses depois da IN SRF 225/2002, a Lei 10.637/02 alterou o artigo 23 do Decreto-lei 1.455/76, criando pena específica para a interposição fraudulenta. Mais tarde, a Lei 10.833/2003³ trouxe para o campo de incidência do imposto de importação a mercadoria objeto da pena de perdimento não localizada, consumida ou revendida.

Em 20/02/2006, a Lei 11.281/2006 previu nova modalidade de importação, denominada importação por encomenda⁴. A Instrução Normativa SRF nº 634/2006⁵ definiu as regras a serem observadas neste tipo de operação.

¹ 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

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.

² "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. 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);

(...)"

³ Art. 77. Os arts. 1º, 17, 36, 37, 50, 104, 107 e 169 do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, passam a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 1º

.....

§ 4º O imposto não incide sobre mercadoria estrangeira:

(...)

III - que tenha sido objeto de pena de perdimento, exceto na hipótese em que não seja localizada, tenha sido consumida ou revendida." (NR)

⁴ 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.

À luz de todo o arcabouço normativo exposto, percebe-se que a importação por conta e ordem de terceiro ou por encomenda, nos termos da legislação introduzida no ordenamento jurídico no intento de disciplinar operações desta natureza, passou a trazer relevantes requisitos e consequências àqueles que optassem por essa modalidade negocial, quais sejam: **(i)** obrigação de informar previamente à RFB a opção do negócio; **(ii)** prestação de garantia como condição para a entrega de mercadoria quando o valor for incompatível com seu capital social ou o patrimônio líquido; **(iii)** sujeição ao procedimento especial previsto na IN SRF 228/2002; **(iv)** responsabilidade solidária quanto ao imposto de importação; **(v)** responsabilidade conjunta ou isolada, quanto às infrações aduaneiras; **(vi)** sujeição ao pagamento dos tributos relativos ao IPI de sua saída por contribuinte por equiparação; **(vii)** sujeição ao pagamentos de PIS/Pasep e Cofins sob as normas de incidência sobre a receita bruta do importador.

A toda evidência, se o que se pretende discutir a imputabilidade da pena àquele que incorre na conduta especificada em lei, é preciso ficar claro que o debate não se encerra na prescrição geral e abstrata encontrada no inciso XXII do artigo 689 do Regulamento Aduaneiro. Requer que todo o esforço normativo empreendido pelo poder público para coibir conduta lesiva ao interesse comum seja levado em consideração. A fim de alcançar o adquirente ou encomendante da mercadoria importada por sua conta e ordem, sujeitando-o às mesmas normas e condições próprias do importador, e evitar que o papel de cada interveniente fosse dissimulado, foram definidas regras inflexíveis para atuação das empresas prestadoras de serviço de importação e importadoras por encomenda.

Com base nisso, parece-nos sempre despropositada a discussão acerca da qualificação do ato ou da extensão dos efeitos dele decorrentes. O regramento definido para operações com essa conformação deixa nítido a intenção de coibir a forma de agir do administrado, potencialmente lesiva ao interesse coletivo, sem a necessidade que se aponte o prejuízo causado ou que se comprove a presença do elemento volitivo nos atos praticados.

E, de fato, há muito as operações "triangulares" no âmbito do comércio exterior afetam decisivamente a condição da fiscalização tributária no esforço de identificar a pessoa física ou jurídica com capacidade contributiva para responder pelos tributos devidos; assim como na indicação, com segurança, do enquadramento da operação nas regras de incidência não-cumulativa de impostos e contribuições, na definição da base de cálculo desses gravames, na

§ 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)

⁵ 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 .

avaliação da pertinência da aplicação de preço de transferência, determinação do valor aduaneiro das transações etc.

De fato, não há dúvidas de que a operação de comércio exterior praticada mediante ocultação de pessoa apresenta um elevado nível de risco potencial facilmente perceptível. Dentre os elementos de controle suscetíveis pode-se citar: **(i)** burla ao controles da habilitação para operar no comércio exterior; **(ii)** blindagem do patrimônio do real adquirente ou encomendante; **(iii)** quebra da cadeia do IPI; **(iv)** sonegação de PIS e Cofins relativamente ao real adquirente, **(v)** lavagem de dinheiro e ocultação da origem de bens e valores, **(vi)** aproveitamento indevido de incentivos fiscais do ICMS etc.

Não se desconhece o fato de que, isoladamente, para cada uma dessas ocorrências existem normas jurídicas aptas a sancionar o ato ilícito. Contudo, o mais das vezes, a demonstração da finalidade pretendida pelo infrator ou mesmo do dano efetivo é improvável ou mesmo impossível, até porque a modalidade negocial de que se trata é particularmente suscetível à orquestração de papeis. De fato, não foi por outra razão que as regras de conduta restaram definidas com o rigor que se observa.

Adotando uma interpretação hermenêutica do cabedal normativo de se cuida, é possível dizer que o ponto de partida para regulamentação das operações de importação indireta foi a interpretação dada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional ao disposto no artigo 31 do Decreto-Lei nº 37/66 que, como se sabe, especifica como contribuinte do imposto de importação aquele que promove a entrada de mercadoria estrangeira no território nacional⁶. Conforme entendeu (Parecer PGFN CAT 1.316/01), o contribuinte do imposto é a pessoa cujo nome aparece no conhecimento de carga como sendo o proprietário da mercadorias importada, independentemente de quem esteja efetivamente interessado na aquisição ou fizer as negociações prévias. Como consequência, os procedimentos fiscais levados a efeito no âmbito da RFB passaram a indicar, como importador, a pessoa informada com tal nas declarações de importação, mesmo que, na interpretação própria do autuante, um terceiro fosse quem, verdadeiramente, "promovesse o ingresso das mercadorias em território nacional". No mesmo esteio, criaram-se instrumentos legais capazes de resguardar os interesses do Erário, por meio das equiparações e condições para as operações por conta e ordem e por encomenda. A falta de informação fidedigna, pelo potencial lesivo que representa, foi tratada como infração gravíssima, sujeita à pena de perdimento dos bens, por dano ao Erário.

Neste ponto, merece destaque o fato de que a legislação em tela não inovou na graduação da pena associada à conduta do agente. Da observação das demais hipóteses de infração por dano ao Erário, há muito previstas na legislação aduaneira, perceber-se que diversas ocorrências com potencial lesivo eram consideradas passíveis de serem apenas com a pena de perdimento dos bens a elas associados, a despeito do prejuízo tributário ou financeira não ter sido verificado na prática, se não vejamos.

CAPÍTULO II

⁶ **Decreto 6.759/09**

104. É contribuinte do imposto (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 31, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 1º):

I - o importador, assim considerada qualquer pessoa que promova a entrada de mercadoria estrangeira no território aduaneiro;

DO PERDIMENTO DA MERCADORIA

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):

(...)

II - incluída em listas de sobressalentes e de provisões de bordo quando em desacordo, quantitativo ou qualitativo, com as necessidades do serviço, do custeio do veículo e da manutenção de sua tripulação e de seus passageiros;

III - oculta, a bordo do veículo ou na zona primária, qualquer que seja o processo utilizado;

IV - existente a bordo do veículo, sem registro em manifesto, em documento de efeito equivalente ou em outras declarações;

V - nacional ou nacionalizada, em grande quantidade ou de vultoso valor, encontrada na zona de vigilância aduaneira, em circunstâncias que tornem evidente destinar-se a exportação clandestina;

VI - estrangeira ou nacional, na importação ou na exportação, se qualquer documento necessário ao seu embarque ou desembarque tiver sido falsificado ou adulterado;

VII - nas condições do inciso VI, possuída a qualquer título ou para qualquer fim;

VIII - estrangeira, que apresente característica essencial falsificada ou adulterada, que impeça ou dificulte sua identificação, ainda que a falsificação ou a adulteração não influa no seu tratamento tributário ou cambial;

(...)

XI - estrangeira, já desembarçada e cujos tributos aduaneiros tenham sido pagos apenas em parte, mediante artifício doloso;

XII - estrangeira, chegada ao País com falsa declaração de conteúdo;

(...)

XVII - estrangeira, em trânsito no território aduaneiro, quando o veículo terrestre que a conduzir for desviado de sua rota legal, sem motivo justificado;

(...)

XIX - estrangeira, atentatória à moral, aos bons costumes, à saúde ou à ordem públicas;

XX - importada ao desamparo de licença de importação ou documento de efeito equivalente, quando a sua emissão estiver vedada ou suspensa, na forma da legislação específica;

XXI - importada e que for considerada abandonada pelo decurso do prazo de permanência em recinto alfandegado, nas hipóteses referidas no art. 642; e

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.

Como se vê, grande parte das infrações identificadas como dano ao Erário tem pouca ou nenhuma relação direta com o efetivo prejuízo aos cofres públicos. São infrações de conduta, tais como: mercadoria **(i)** *Em listas de sobressalentes (...) quando em desacordo com as necessidades do serviço*; **(ii)** *oculta, a bordo do veículo*; **(iii)** *destinadas à exportação clandestina*; **(iv)** *quando o documento necessário ao seu embarque ou desembarque tiver sido falsificado*; **(v)** *em trânsito no território aduaneiro, quando o veículo terrestre (...) for desviado de sua rota legal* **(vi)** *estrangeira, atentatória à moral, aos bons costumes, à saúde ou à ordem públicas*; **(vii)** *importada ao desamparo de licença de importação ou documento de efeito equivalente, quando a sua emissão estiver vedada ou suspensa (...) e outras.*

O saudoso Ministro Teori Zavascki, quando ainda Ministro do Superior Tribunal de Justiça, proferiu relevante manifestação sobre o tema, em decisão tomada nos autos do recurso especial nº 954.526 - PR (2007/0116642-0):

No que diz respeito ao dano, destaco que a pena de perdimento, visa resguardar não apenas o interesse financeiro do Fisco, mas também regular as relações de comércio exterior e proteger a indústria nacional. Se o perdimento não prescinde da demonstração do dano para sua aplicação, não é menos verdade que, por vezes, o dano está caracterizado pela dificuldade imposta pela conduta do importador à fiscalização aduaneira, cuja incumbência é, por norma constitucional, da Receita Federal.

Convém destacar, ainda, que, não embarcado o restante da mercadoria, poderia ela ser vendida no mercado interno, sem a incidência de tributos, propiciando riquíssimo ganho às apelantes. O dano ao erário, assim, seria inconteste, porque, com os benefícios fiscais (através da simulação de exportação), a apelante deixaria de recolher os tributos devidos (II, ICMS, dentre outros), fato que repercutiria na formação dos preços ao consumidor. *(grifos meus)*

Depreende-se da conjugação dos verbos grifados no texto especial atenção ao dano potencial das circunstâncias descritas. Não há menção a prejuízo causado, mas ao risco que a conduta em si representa.

Com base em todas as considerações precedentes, conclui-se que as regras de conduta definidas pelo Poder Público para a atuação de empresa importadora por conta e ordem de terceiros ou por encomenda e a própria infração por interposição fraudulenta, que as integra, constituem elemento essencial de controle das operações de comércio exterior. A ideia de condicionar a imputação de pena à demonstração do efetivo prejuízo ou a demonstração do elemento volitivo subtrair-lhe-ia a própria essência instrumental, como meio apto a viabilizar o monitoramento fiscal dos atos praticados pelo particular.

E melhor sorte não assiste à recorrente no que se refere à aplicação do instituto da retroativa benigna previsto no art. 106 do Código Tributário Nacional, *verbis*.

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

A penalidade instituída pela Lei nº 11.488/07, equivalente a multa de dez por cento do valor da operação, aplicável à pessoa jurídica que cede o nome, não revogou nem trouxe qualquer consequência para os casos em que é cabível a cominação da multa de conversão da pena de perdimento, prevista no artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76, com a redação introduzida pela Lei 10.637/02⁷.

Há farta evidência de que a intenção do legislador jamais foi a de cominar penalidade mais branda a quaisquer das partes que se associam na prática de operação de importação ou exportação com ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável.

Desde logo, vê-se que os bens jurídicos tutelados por uma e por outra medida coercitiva não guardam nenhuma identidade entre si. Embora as duas infrações possam decorrer de um mesmo evento, a multa pela cessão do nome destina-se a coibir o uso abusivo da pessoa jurídica, apenando conduta à qual era antes imposta a “pena” de inaptidão do CNPJ, medida que violava os mais elementares pressupostos da ação estatal de controle da atividade privada, agindo com força desproporcional, ao impedir o particular de exercer sua atividade profissional. Já a multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria importada destina-se a coibir o ingresso de mercadoria estrangeira em situação irregular no território nacional, quando o bem, sujeito à pena de perdimento, escapa ao controle aduaneiro e é internalizado.

Não se vislumbra nenhuma razão plausível para que se prestigie a inusitada interpretação de que o legislador, ao instituir a nova penalidade, tivesse a intenção de reduzir a sanção ou redefinir os limites de sua sujeição passiva ou de responsabilidade das partes envolvidas na infração por dano ao Erário. Como é de sabença, as infrações compreendidas

⁷ **Lei 10.833/03**

Art. 59. O art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, passa a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 23.

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.

§ 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."(NR)

Decreto-Lei 1.455/76

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

(...)

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

nesse conceito são punidas com a pena de perdimento das mercadorias (artigo 23, § 1º, do Decreto-Lei 1.455/76). Completamente desarrazoado entender que, especifica e exclusivamente nos casos em que o dano ao Erário estivesse associado à interposição fraudulenta de terceiros, a multa aplicável pela conversão da pena de perdimento deixasse de ser equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias para converter-se em inexpressivos dez por cento do valor da operação. Fosse essa a intenção do legislador, a primeira e obrigatória medida haveria de ser a exclusão da infração do rol de situações compreendidas no conceito de dano ao Erário, já que a este conceito está associada a ideia de penalidade gravíssima, cuja sanção é o perdimento das mercadorias.

Ainda no tocante ao assunto, já no que se refere à sujeição passiva/responsabilidade pela infração, é de se perguntar: se o objetivo da legislação novel fosse, de fato, excluir a responsabilidade do importador pela infração de interposição fraudulenta, não seria suficiente que o texto da lei assim determinasse, de maneira clara e expressa? Qual a razão para supor que o legislador, nesse intento, escolheria meios tão transversais, criando uma nova multa, sem fazer nenhuma ressalva às responsabilidades decorrentes da outra?

Mas, até aqui, tratam-se, apenas, de abstrações com razoável conteúdo subjetivo. O que investe a questão posta em contornos de caráter definitivo são as disposições normativas que regulamentam a matéria.

Início pelo art. 33 da Lei 11.488/2007.

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).

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. (grifos acrescidos)

O Regulamento Aduaneiro hoje vigente assim dispõe a respeito do assunto – 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.

O disciplinamento normativo é de clareza singular.

A Lei trata do efeito imediato da aplicação da multa, qual seja, afastar a declaração de inaptidão da pessoa jurídica (art. 81 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996). A meu sentir, isso já seria mais do que suficiente, uma vez que apenas essa consequência foi prevista para os casos de imposição da multa por cessão de nome. Mas o Decreto deu o passo seguinte. O parágrafo 3º do art. 727 confirma com todas as letras o entendimento de que a

imposição de multa por cessão de nome não prejudica a aplicação da pena de perdimento às mercadorias importadas ou exportadas, afastando qualquer possibilidade de que prospere a interpretação de que aquela retroaja na forma do art. 106 do Código Tributário Nacional.

A Orientação Coana/Cofia/Difia s/n, de 11 de julho de 2007, não destoa desse entendimento. Orienta pela aplicação cumulativa das duas penas nos casos em que comprova a interposição fraudulenta de terceiros.

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.

E tampouco as orientações normativas editadas no âmbito da Secretaria da Receita Federal para disciplinar o tema seguiram caminho diverso.

Até a promulgação da Lei nº 11.488/2007, a cessão do nome para o acobertamento do real beneficiário da operação trazia como consequência **(i)** a pena de perdimento da mercadoria ou conversão em multa e **(ii)** proposição de inaptidão do CNPJ (IN SRF 568/2005). O artigo 34⁸, inciso III, da IN SRF 568/2005 dispunha sobre a inaptidão da inscrição do CNPJ de entidade considerada inexistente de fato. O artigo 41⁹, inciso III,

8

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.

9

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;

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;"*.

Treze dias após a edição da Lei nº 11.488/2007, foi publicada a IN RFB nº 748/2007, revogando a IN RFB 568/2005. O artigo 41 da nova IN suprimiu a hipótese de cessão de nome com vistas ao acobertamento dos reais beneficiários em operações no exterior, como causa de declaração da inexistência de fato da PJ.

Ou seja, também os atos normativos editados pelo Órgão confirmam que a penalidade prevista no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007 foi introduzida no ordenamento jurídico com propósito substituir a declaração de inaptidão pelo simples ato de ceder o nome.

Todas as premissas até aqui adotadas e as conclusões a que remetem são, ainda, reforçadas pelo Parecer de encaminhamento do projeto de lei de Conversão da MP nº 351/2007 na Lei nº 11.488/2007, com a seguinte observação:

“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.”

A derradeira conclusão é a de que o ato de ceder o nome com vistas ao acobertamento do real beneficiário acarreta duas infrações, cujos bens jurídicos tutelados são distintos: o próprio erário e o controle aduaneiro como um todo, e a integridade do Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica. Enquanto o artigo 33 da Lei nº 11.488/2007 resguarda a higidez do CNPJ, coibindo seu uso indevido, em substituição da declaração de inaptidão, o inciso V do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976 protege o Erário e o próprio controle aduaneiro.

Finalmente, descarta-se a hipótese de violação do princípio *non bis-in-idem*.

Como se disse, as disposições legais de que aqui tratamos foram, desde o início, concebidas à luz da interpretação dada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional às abstrações normativas presentes na legislação tributária que regulamenta as operações de comércio exterior. Foi com base no Parecer PGFN CAT 1.316/01 que forjaram-se os instrumentos capazes de alcançar todas as pessoas envolvidas nas atividades irregulares, principalmente, o proprietário das mercadorias importadas de forma irregular.

Por conta disso, nos casos de infração por interposição fraudulenta, o sujeito passivo da obrigação principal anotado no auto de infração será sempre a pessoa que registrou a declaração de importação, embora, o mais das vezes, pretenda-se alcançar o verdadeiro proprietário das mercadorias, que, por força da legislação superveniente ao Parecer supra citado, figura como solidário pelo imposto e, em regra geral, também pelas infrações cometidas. Portanto, ainda que pareçam duas penalidades decorrentes de um mesmo evento e exigidas de

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.

uma mesma pessoa jurídica, tratam-se, na verdade, de uma multa (10%) destinada a apenar o importador e de outra (100%) destinada àquele que, informalmente, se costuma chamar o "verdadeiro importador", identificado nas disposições legais como sendo o adquirente por conta e ordem ou encomendante das mercadorias.

Isto posto, passa-se ao exame das circunstâncias fáticas e jurídicas identificadas no caso concreto.

Como se depreende dos fundamentos declinados pelo i. Relator da decisão recorrida, a motivação para a exoneração da multa de conversão da pena de perdimento não está associado à efetiva ocorrência da interposição de terceiros na importação das mercadorias ou à efetiva comprovação do fato. Em lugar disso, embora tenha sido reconhecido que as operações não foram realizadas por conta própria da pessoa jurídica que registrou as declarações de importação, considerou-se ausente qualquer indício de prejuízo ao Erário. É o que se depreende do excerto que segue.

De todo o exposto, entendo que a Fiscalização não se desincumbiu de seu ônus de provar a ocorrência de interposição mediante simulação, pois não demonstrou que a ocultação se deu com o intuito de enganar e causar prejuízos ao Fisco, motivo pelo qual proponho desde já o afastamento da multa substitutiva de perdimento cominada no lançamento.

Contudo, como pretendo tenha ficado claro nas considerações introdutórias do presente voto, no entender desse Relator, a infração por interposição fraudulenta independe da intenção do agente e dos efeitos do ato praticado.

Com base nessa premissa, assim como na premissa de que a infração prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007 não cominou penalidade menos severa às hipóteses de interposição fraudulenta de terceiros, voto por dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal