



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

Processo n° 10111.721404/2014-41
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3302-006.329 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de novembro de 2018
Matéria OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE
Recorrente POSONIC DO BRASIL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 10/05/2010 a 22/07/2011

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA.

As pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal são solidariamente obrigadas em relação ao crédito tributário. A pessoa, física ou jurídica, que concorra, de alguma forma, para a prática de atos fraudulentos ou deles se beneficie responde solidariamente pelo crédito tributário decorrente.

IMPORTAÇÃO. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM MULTA.

Considera-se dano ao Erário a ocultação do real sujeito passivo na operação de importação, bem como a prática de interposição fraudulenta, infração punível com a pena de perdimento, que é convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro, caso as mercadorias não sejam localizadas ou tenham sido consumidas.

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 adquirente/beneficiário da operação de importação, infração punível com a pena de perdimento, substituída por multa equivalente ao valor aduaneiro, caso as mercadorias não sejam localizadas.

RESPONSABILIDADE DO SÓCIO ADMINISTRADOR.

A situação tipificada no inciso V, do artigo 23, do Decreto-Lei nº 1.455/76 constitui uma infração aduaneira e os sócios das empresas envolvidas se beneficiaram dela.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Walker Araújo, José Renato Pereira de Deus e Raphael Madeira Abad que davam provimento ao recurso voluntário do sujeito passivo solidário YAN CHI FOR.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Gilson Macedo Rosenburg Filho, Walker Araujo, Corintho Oliveira Machado, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad, Rodolfo Tsuboi (Suplente Convocado) e Paulo Guilherme Deroulede (Presidente)

Relatório

Trata-se de auto no valor total de R\$ 5.634.631,03, para lançamento da multa de 100% do valor aduaneiro das operações de importação realizadas por meio das DI listadas as fls. 121/122, em razão de as mercadorias sujeitas a pena de perdimento, pela prática de interposição fraudulenta, terem sido consumidas ou revendidas ou não localizadas,

Foram arrolados como solidários a MOMENTO COMÉRCIO E REPRESENTAÇÃO LTDA EPP e seu sócio JOÃO CARLOS ANGELINI, e o sócio da POSONIC, YAN CHI FOR, conforme Termos de Sujeição Passiva Solidária lavrados as fls. 130 a 135.

A auditoria fiscal traz as seguintes informações em seu relatório:

Em 06/03/2012, compareceram na sede do estabelecimento matriz da empresa Momento Comércio e Representação Ltda.(SHCN, CL Quadra 213, Bloco B 22 Sala 217 - Asa Norte - Brasília - DF), com o objetivo de cientificar os responsáveis acerca do início dos procedimentos de fiscalização, sendo recebidos pelo Sr. João Carlos Angelini, sócio administrador da empresa, que franqueou o estabelecimento à fiscalização .

- Que da análise dos contratos celebrados e obtidos juntamente a Momento, verificou a existência de 06 grandes clientes, no período de 2008 a 2012, estando entre eles a Posonic do Brasil Ltda;

-
- Que os contratos têm datas anteriores às datas de registro das respectivas Declarações de Importação (DI) e os bens constantes destas DI são quase sempre repassados integralmente para cada um dos clientes previamente contratados, por meio de emissão de notas fiscais (NF) em datas bastante próximas ou até mesmo anteriores ao desembarço da DI e, geralmente, com baixa agregação de valor, em concordância com o montante acordado nesses contratos;
 - Que a empresa declara não possuir estoques e nem depósito físico para armazenamento das mercadorias;
 - Que todas as DI da empresa Momento foram registradas como importações próprias, sem constar qualquer informação acerca de seus reais adquirentes, como estabelece a legislação aduaneira;
 - Que a empresa Momento já havia firmado 26 contratos com a Posonic no período de abril de 2010 a junho de 2011, no valor total de R\$ 11.161.077,94 (fl s. 41), previamente a sua habilitação na modalidade ordinário em 12/07/2011;
 - Que a empresa POSONIC Security Systems Intl Ltd figura como exportador em algumas DI da empresa Momento que tiveram seus produtos repassados em seguida a POSONIC DO BRASIL.

Detalha assim a fiscalização o seu quadro probatório, DI a DI, as fls. 43/106, a fim de demonstrar as operações de revenda de mercadorias da Momento para a POSONIC, os registros contábeis e os adiantamentos efetuados por esta última.

Apresenta a fiscalização a legislação em que se fundamenta e informa a lista dos documentos e outros elementos de prova juntados aos autos (fls. 129).

A POSONIC pugna, apresentando elementos de ordem legal, doutrinária e jurisprudencial, alegando (fls 2.235/2.257):

- ✓ da impossibilidade jurídica de sua responsabilização principal na infração de interposição fraudulenta, pois não seria o importador;
- ✓ da inexistência de solidariedade do sócio;
- ✓ da inexistência de interposição decorrente de sua boa fé como adquirente das mercadorias;
- ✓ da não ocorrência de dano ao erário público, fraude ou simulação;
- ✓ da necessidade de comprovação do dano efetivo no caso de interposição fraudulenta;
- ✓ da aplicação ao caso em epígrafe exclusivamente da multa de 10% do art.33 da lei nº 11.488/2007, ao invés da multa de 100% relativa ao perdimento.

A MOMENTO e seu sócio JOÃO CARLOS ANGELINI pugnam apresentando elementos de ordem legal, doutrinária e jurisprudencial, alegando (fls 2.282/2.335):

- ✓ Em sede de preliminar pela insubsistência da lavratura do termo de sujeição passiva solidária, pela não aplicação da solidariedade do Código Tributário Nacional ao seu caso, pois os autos não tratam de tributos, mas de penalidade e pela aplicação ao caso em epígrafe exclusivamente da multa de 10% do art. 33 da lei nº 11.488/2007;
- ✓ Aduz que o sócio não pode ser responsabilizado, pois não há provas nos autos de que tenha praticado a infração ou contribuído para sua prática;
- ✓ Em nenhuma, repita-se, em nenhuma das linhas das milhares de páginas do presente lançamento e do lançamento contra a empresa 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;
- ✓ Além disso, alega ausência de dolo nas operações realizadas, a regularidade da empresa e de seus negócios, sua capacidade econômico-financeira, não sendo portanto “de fachada” e que foi verificada a origem, disponibilidade e a efetiva transferência dos recursos empregados nas operações de comércio exterior;
- ✓ Traz também à tona o contrato comercial, que cita como negócio jurídico regular e legal, celebrado entre a MOMENTO e a POSONIC para fornecimento de equipamentos;
- ✓ Alega a não comprovação da “interposição fraudulenta”, ou seja, ausência de materialidade de provas quanto a prática da infração;
- ✓ Alega ainda, não ocorrência de dano ao erário público, fraude ou simulação;
- ✓ Informa que o baixo valor agregado da revenda, alegado pela fiscalização, justifica-se diante do benefício fiscal relativo ao ICMS, conforme declaração sua as fls. 2.327;
- ✓ Apresenta planilha (fls. 2.329) pela qual pretende provar que a fiscalização não considerou os tributos incidentes no momento de alegar o baixo valor agregado da revenda;
- ✓ Atesta que foram celebrados os contratos anteriores as importações, contudo apresenta argumentos pelos quais pretende provar a sua legalidade e regularidade diante da legislação em vigor.

Resume assim seus pedidos:

- ilegitimidade passiva na penalidade aplicada;

- inaplicabilidade da responsabilização prevista no CTN, por não se tratar de tributo;
- ausência de fundamentação ou motivação legal na autuação; e
- improcedência da autuação, por ausência da prática de “interposição fraudulenta” nas operações realizadas.

Em 25 de fevereiro de 2015, através do Acórdão nº 07-36.722, a 2ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento de Florianópolis/SC por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

A empresa POSONIC DO BRASIL LTDA ingressou com EMBARGOS DE DECLARAÇÃO ao ACÓRDÃO nº 0736.722 PROFERIDO PELA 02ª TURMA DA DJR/FNS, mas esse recurso não é previsto no Decreto nº 70.235/72 para decisões de 1ª instância.

A empresa POSONIC DO BRASIL foi cientificada do Acórdão de Impugnação, por via eletrônica, em 27/02/2015, às folhas 2.661.

A empresa POSONIC DO BRASIL ingressou com Recurso Voluntário em 31/03/2015, de folhas 2.665 à 2.697.

Foi alegado em resumo que:

- ✓ Da inexistência de solidariedade do sócio YAN CHI FOR quanto à omissão de declaração junto ao acórdão recorrido;
- ✓ Da inexistência de solidariedade do sócio;
- ✓ Da inexistência de interposição fraudulenta e a boa fé da adquirente das mercadorias;
- ✓ Da necessidade de comprovação do dano efetivo no ilícito da prática fraudulenta de interposta pessoa no comércio exterior;
- ✓ Do sopesamento da penalidade.

DOS PEDIDOS.

Ante todo o exposto, demonstradas as razões de fato e de direito da RECORRENTE, requer seja recebido o presente RECURSO VOLUNTÁRIO Ao Acórdão ora guerreado, a fim de que seja reformada a decisão de 1ª Instância, em todos os seus termos a fim de que:

- a) Preliminarmente seja declarado a insubsistência do presente Auto de Infração em face a erra material na tipificação da pena atribuída a impugnante; caso contrario a responsabilização somente subsidiária da empresa POSONIC DO BRASIL LTDA;

- b) A declaração de improcedência do presente Auto de Infração em virtude de não estarem presentes os pressupostos da tipificação da conduta e presente a Boa-fé da Impugnante;
- c) O sopesamento da pena com base na redução prevista artigo 33 da Lei 11.488/2007.

Protesta-se por todos os meios e provas em direito admitidas em especial a utilização de todas as PROVAS PRODUZIDAS JUNTO AO PRESENTE PROCESSO ADMINISTRATIVO que servem de instrução ao presente recurso.

Em 22 de março de 2018, através da Resolução nº 3302-000.718, a 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 3ª Seção de Julgamento do CARF resolveu baixar os autos em diligência para que a unidade de origem da RFB colacione aos autos os documentos comprobatórios de ciência dos responsáveis solidários MOMENTO COMÉRCIO E REPRESENTAÇÃO LTDA EPP e seu sócio, o Sr. JOÃO CARLOS ANGELINI, caso ainda não tenham sido cientificados do acórdão de primeiro grau, que proceda as devidas ciências de todos eles. Após, retornem os autos a este Colegiado, para prosseguimento do julgamento.

Em cumprimento à Resolução nº 3302-000.718, foram efetuados os seguintes procedimentos:

O Sr. YAN CHI FOR, CPF 931.200.019-53, foi cientificado, por via eletrônica, em 25/04/2018, folhas 2.739;

O Sr. JOAO CARLOS ANGELINI, CPF 575.472.468-34, foi cientificado, por via eletrônica, em 04/07/2018, folhas 2.785;

A empresa MOMENTO SERVIÇO E REPRESENTAÇÃO – EIRELI, CNPJ 07.344.685/0001-32, foi cientificada, por via eletrônica, em 04/07/2018, folhas 2.786.

A empresa MOMENTO SERVIÇO E REPRESENTAÇÃO apresentou Recurso Voluntário, em 17/05/2018, de folhas 2.742 à 2.780.

Foi alegado em resumo que:

- ✓ Da inexistência de solidariedade entre a recorrente e a empresa adquirente (POSONIC) quanto à multa substitutiva da pena de perdimento - ILEGITIMIDADE PASSIVA;
- ✓ Da ilegitimidade da recorrente momento para figurar no pólo passivo do presente processo administrativo - da inaplicabilidade do Código Tributário Nacional aos créditos de natureza não-tributária;
- ✓ Da nulidade da responsabilização solidária da Recorrente por falta de fundamentação e motivação;
- ✓ Do tipo previsto para os crimes de interposição fraudulenta, fraude ou simulação - Necessidade de comprovação do dolo específico.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Lima Abud – Relator.

Da admissibilidade.

Por conter matéria desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário pela empresa POSONIC DO BRASIL, tempestivamente interposto em 31 de março de 2015, considerando que a recorrente teve ciência da decisão de primeira instância em 27 de fevereiro de 2015, sexta-feira, por via eletrônica, às folhas 2.661 do processo digital.

O recurso voluntário é tempestivo.

Da controvérsia.

Foram questionados os seguintes pontos:

- ✓ Da inexistência de solidariedade do sócio YAN CHI FOR quanto à omissão de declaração junto ao acórdão recorrido;
- ✓ Da inexistência de solidariedade do sócio;
- ✓ Da inexistência de interposição fraudulenta e a boa fé da adquirente das mercadorias;
- ✓ Da necessidade de comprovação do dano efetivo no ilícito da prática fraudulenta de interposta pessoa no comércio exterior;
- ✓ Do sopesamento da penalidade.

Passa-se à análise.

▣ O CONCEITO DE INTERPOSIÇÃO EM OPERAÇÃO DE IMPORTAÇÃO

A função da sólida construção jurisprudencial é fornecer critérios precisos para a equânime e indistinta aplicação da Lei.

O dicionário eletrônico Houaiss, fornece uma definição precisa da locução *interposição*, que se adéqua ao contexto aqui a ser evidenciado:

ato ou efeito de interpor(-se)

Locuções

i. de pessoa jur

substituição intencional por terceiro, num processo simulatório, do verdadeiro interessado num ato jurídico.

Fonte: (<http://houaiss.uol.com.br/busca?palavra=interposi%25C3%25A7%25C3%25A3o>, em 01/08/15)

A expressão “interposição fraudulenta” foi cunhada pela primeira vez em nosso Sistema Jurídico na Medida Provisória nº 66/2002. Para colher o exato alcance que

pretendeu dar o legislador à citada expressão é necessário comparar termos semelhantes e seus respectivos significados.

Aurélio Buarque de Holanda conceitua “interposição de pessoa” como “simulação que consiste em ocultar o verdadeiro interessado num ato jurídico, fazendo aparecer um terceiro em seu lugar”.

No Vocabulário Jurídico, De Plácido e Silva, define-se interposição como meter-se de permeio, colocar-se entre. É a intervenção de uma pessoa em negócio alheio, por ordem de seu dono ou a mandado dele.

A pessoa interposta, com o fito de cumprir ou realizar aquilo que o ordenante ou mandante não pode fazer, é colocada ou posta entre este e um terceiro. A interposta pessoa nada mais é que aquela que executa um ato jurídico ou uma série de atos jurídicos, a mando ou ordem de alguém.

O ato jurídico, objeto da presente análise, é justamente a operação de importação **maculada** pela prática de interposição fraudulenta de terceiros. Portanto, **um ilícito aduaneiro**.

O ato de se interpor em operação de importação, pressupõe necessariamente a existência de **dois participes**:

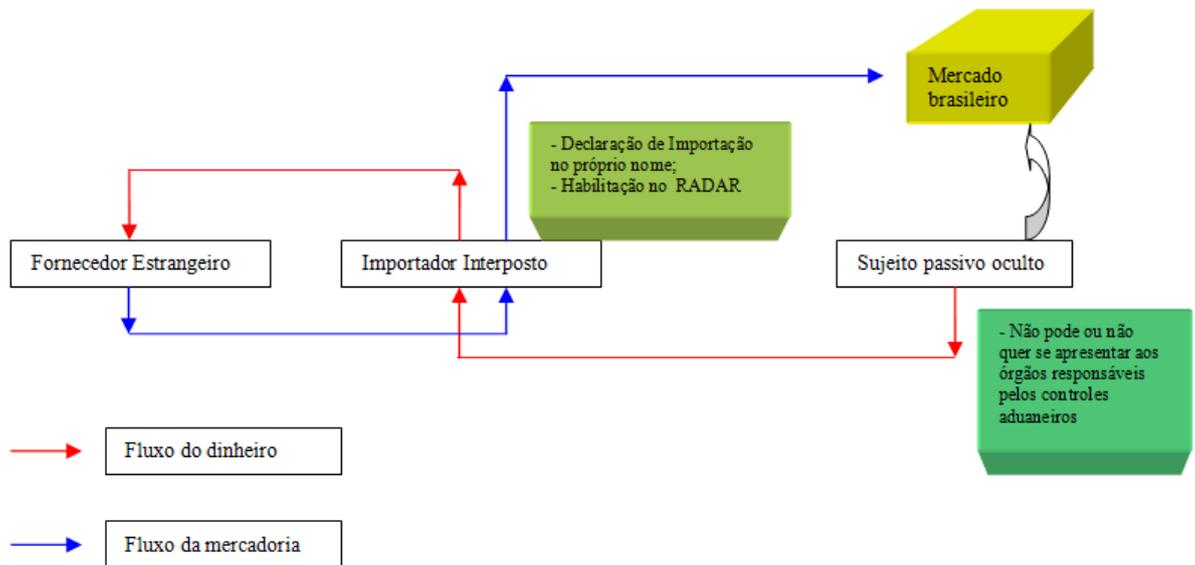
1. O **importador** → aquele que se apresenta às autoridades aduaneiras como responsável pela nacionalização da mercadoria.

Importador é aquele que promove a entrada do bem no território nacional.

Há dois pressupostos básicos para se caracterizar o **importador**:

- a) deve estar devidamente **HABILITADO no Sistema Siscomex-RADAR**;
 - b) é aquele que efetua **o registro da Declaração de Importação em seu nome**.
2. O **sujeito passivo oculto (ou responsável pela operação de importação)** → aquele que se vale do **importador** para obter a nacionalização da mercadoria à margem dos órgãos responsáveis pelos controles aduaneiros.

O **sujeito passivo oculto** é aquele que não pode ou não quer promover a operação de importação **em seu próprio nome**. Por isso se vale *outro* (o **importador**) para obter produto importado no mercado interno.



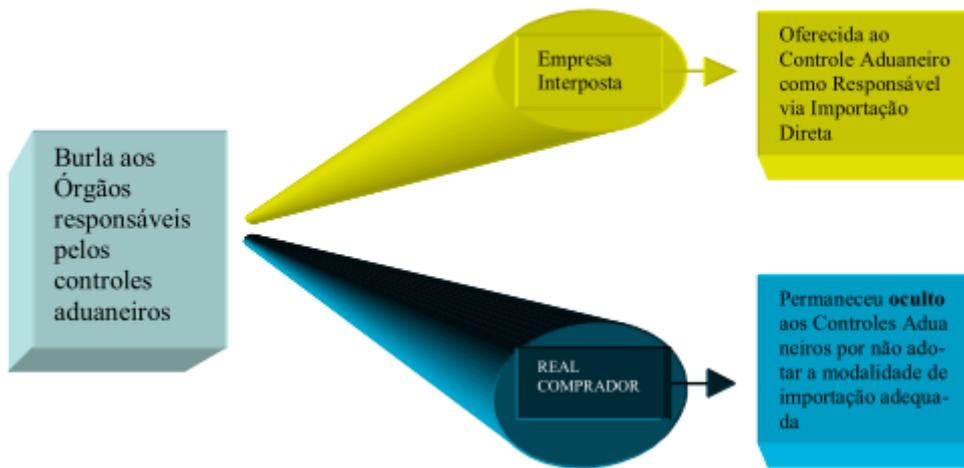
É de se frisar que é perfeitamente possível, à luz da legislação aplicável, que **terceiro utilize o importador** para obter produto importado no mercado interno.

A legislação prevê duas formas de **identificar** o terceiro (REAL COMPRADOR no mercado interno) **responsável pela importação**:

- I. modalidade de "importação por conta e ordem de terceiros"; e
- II. modalidade de "importação por encomenda".

Não se valendo dessas duas modalidades de importação, fica caracterizada a seguinte situação:

- o REAL COMPRADOR no mercado interno (sujeito passivo oculto) obtém a nacionalização do bem importado, **por intermédio do importador interposto**, sem a adoção formas previstas na legislação aplicável, permanecendo à margem dos órgãos responsáveis pelos controles aduaneiros.



❖ A normatização do conceito de interposição fraudulenta de terceiros em operações de importação.

Coube ao artigo 59 da Lei nº 10.637/02, normatizar o conceito de interposição fictícia de pessoas para a área aduaneira, denominando-o de interposição fraudulenta de terceiros.

O referido artigo alterou a redação do artigo 23, do Decreto-Lei nº 1.455, de 07 de Abril de 1976, que define as infrações que causam dano ao Erário, acrescentando-lhe o inciso V, além de quatro novos parágrafos.

❖ Decreto Lei nº 1.455/76:

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

(...)

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

§ 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias. [\(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002\)](#)

§ 2º **Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.** [\(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002\)](#)

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

§ 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. [\(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002\)](#)

Deve ser feita uma observação. No inciso V, do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76, o legislador trata da mesma forma **as seguintes expressões:**

-
- I. *sujeito passivo oculto - aquele que importa o bem através de um importador interposto;*
 - II. *real comprador - aquele que adquire o bem importado através de importador interposto no mercado interno; e*
 - III. *responsável pela operação (importação) - aquele que mesmo não adquirido o bem importado no mercado interno, exerce o "Domínio do Fato" sobre a operação de importação.*

Essas expressões ao serem usadas pelo legislador como sinônimas, retratam a mesma pessoa: o **terceiro** no mercado interno (dentro do território nacional) que se vale de um **importador interposto para obter a nacionalização de um bem**, à margem dos órgãos responsáveis pelos controles aduaneiros.

✳ Formas de constatação da existência do sujeito passivo oculto

Existem, a princípio, duas formas de constatação da existência do sujeito passivo oculto:

- **Por AÇÃO DIRETA** – A fiscalização **evidencia a existência e identifica** o sujeito passivo oculto a partir de duas situações:
 1. Verificação de que a fonte dos recursos aplicados na operação de comércio exterior advém de **terceiro; ou**
 2. Verificação que **terceiro** foi de fato o responsável pela operação em comércio exterior (possuiu/exerceu o “domínio do fato” sobre a transação), sendo o importador um instrumento para obter o bem importado.

Em ambos os casos, o **terceiro** deveria se identificar aos órgãos responsáveis pelos controles aduaneiros e assim não procedeu.

- **Por AÇÃO INDIRETA** – O fisco **não identifica** o sujeito passivo oculto. Contudo, o ato omissivo do **importador**, em não comprovar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados, **autoriza a fiscalização a presumir** que terceiro (não identificado) financia a operação em comércio exterior.

Essa é a mesma conclusão da lição de Deiab Junior e Nepomuceno (2008), ao se referirem às inovações trazidas à baila pela alteração do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76:

a) apenou com perdimento a mercadoria de origem estrangeira, na importação ou na exportação, quando constatada a **ocultação do sujeito passivo**, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, e;

b) criou a presunção legal de interposição fraudulenta de terceiros em operações de comércio exterior, quando não comprovada a origem,

disponibilidade e a transferência, dos recursos empregados em tais transações.

DEIAB JUNIOR, Remy; NEPOMUCENO, Bruno Carvalho. *Interposição fraudulenta de terceiros em operações de comércio exterior perpetradas por pessoas físicas*. Jus Navigandi, Teresina, ano 13, n. 1794, 30 maio 2008 . Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/11329>>. Acesso em: 16 dez. 2012.

Portanto, há duas formas de constatação da prática de interposição fraudulenta de terceiros:

1. **Prática efetiva da interposição fraudulenta de terceiros (Ocultação)** – Conduta infracional tipificada no inciso V do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76 – É a constatação da ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável através de fraude ou simulação. Sua inspiração vem da **norma geral antielisiva do Parágrafo Único do artigo 116 do CTN**, que pode estar relacionada ou não com a legislação que cuida do crime relacionado à ordem tributário e a “lavagem de dinheiro”, responsável por municiar a fiscalização para o combate da interposição fictícia de pessoas em operações de comércio exterior, o que implica na necessidade de comprovação, mediante **a demonstração por parte da fiscalização, de quem é de fato o real sujeito passivo beneficiado**. Aplicação do processo conhecido como “*follow the money*”.
2. **Prática presumida da interposição fraudulenta de terceiros** – Conduta infracional tipificada no §2º do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76 – Advém de uma presunção legal, o que acarreta ao importador/exportador a necessidade comprovar a origem, disponibilidade e a transferência, dos recursos empregados em operações de comércio exterior. Sua inspiração vem não só da norma geral antielisiva já citada, como também do artigo 1º da Lei nº 9.613/98 e municia a fiscalização com um mecanismo de controle para coibir a prática, pelo sujeito ocultado, do crime relacionado à “lavagem de dinheiro” por sucessivas operações internacionais, podendo estar relacionado com outras irregularidades tributárias, como por exemplo, fraude no preço/valor declarado (sub ou superfaturamento).

O artigo 11 da IN SRF nº 228/2002 contempla essa formatação de constatação da prática de interposição fraudulenta de terceiros e determina seus respectivos efeitos, substanciados no artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76, artigo 33 da Lei nº 11.488/2007 e no artigo 81 da Lei nº 9.430/96:

❖ Artigo 11 da IN SRF nº 228/2002:

Art. 11. Concluído o procedimento especial, aplicar-se-á a pena de perdimento das mercadorias objeto das operações correspondentes, nos termos do art. 23, V do Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, na hipótese de:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0>

I - ocultação do verdadeiro responsável pelas operações, caso descaracterizada a condição de real adquirente ou vendedor das mercadorias;

II - interposição fraudulenta, nos termos do § 2º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, com a redação dada pela Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, em decorrência da não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados, inclusive na hipótese do art. 10.

§ 1º Na hipótese prevista no inciso I do caput, será aplicada, além da pena de perdimento das mercadorias, a multa de que trata o art. 33 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

[http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0\(Redação dada pelo\(a\) Instrução Normativa RFB nº 1678, de 22 de dezembro de 2016\)](http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1678, de 22 de dezembro de 2016))

§ 2º Na hipótese prevista no inciso II do caput, além da aplicação da pena de perdimento das mercadorias, será instaurado procedimento para declaração de inaptidão da inscrição da empresa no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ).

[http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0 \(Incluído\(a\) pelo\(a\) Instrução Normativa RFB nº 1678, de 22 de dezembro de 2016\)](http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0 (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1678, de 22 de dezembro de 2016))

§ 3º A hipótese prevista no inciso I do caput contempla a ocultação de encomendante predeterminado.

[http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0 \(Incluído\(a\) pelo\(a\) Instrução Normativa RFB nº 1678, de 22 de dezembro de 2016\)](http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0 (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1678, de 22 de dezembro de 2016))

* Inftações decorrentes de cada prática de interposição fraudulenta de terceiros

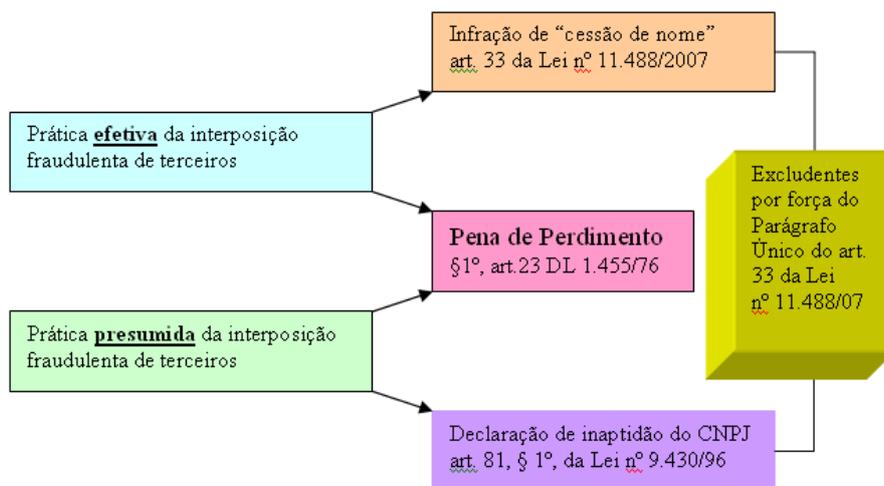
A **prática EFETIVA da interposição fraudulenta de terceiros** implica em duas infrações:

- ♦ **Uma infração tipificada no inciso V, do artigo 23, do Decreto Lei 1.455/76**, punível com a aplicação da pena de perdimento, tendo por destinatário o real adquirente da mercadoria e conseguinte conversão em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria no caso de que não seja localizada ou que tenha sido consumida. **Uma infração imprópria que pode ser cometida por qualquer um na condição de REAL COMPRADOR em coautoria com o importador interposto.**
- ♦ **Outra infração tipificada no caput do artigo 33 da Lei 11.488/2007**, punível com a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), tendo por destinatário a pessoa jurídica que cedeu seu nome. **Uma infração própria, já que para cometê-la o agente deve ter a**

condição de ser importador devidamente habilitado no SISCOMEX.

A **prática PRESUMIDA da interposição fraudulenta de terceiros** também implica em duas infrações:

- ♦ **Uma infração tipificada no §2º, do artigo 23, do Decreto Lei nº 1.455/76**, punível com a aplicação da pena de perdimento e conseguinte conversão em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria no caso de que não seja localizada ou que tenha sido consumida, **tendo por destinatário** o importador de direito (INTERPOSTO), em razão da não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na importação. **Uma infração própria, já que para cometê-la o agente deve ter a condição de ser importador devidamente habilitado no SISCOMEX.**
- ♦ **Outra infração tipificada no artigo 81, §1º, da Lei nº 9.430/96**, que determina a **declaração de inaptidão** da inscrição da pessoa jurídica no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas – CNPJ, **que não comprove** a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior.



Coaduna-se para essa constatação, o seguinte artigo:

♦ Artigo 99 do Decreto-Lei nº 37/66:

Art.99 - Apurando-se, no mesmo processo, a prática de duas ou mais infrações pela mesma pessoa natural ou jurídica, aplicam-se cumulativamente, no grau correspondente, quando for o caso, as penas a elas cominadas, **se as infrações não forem idênticas.**

(Grifo e Negrito Nossos)

❖ Do ônus probatório

A depender da forma de constatação da existência do sujeito passivo oculto, o **ônus probatório** irá oscilar:

- Na **prática efetiva** o **ônus probatório** é da **fiscalização**: Cabe à ação fiscal reunir os elementos que indicam a ocorrência da interposição fraudulenta de terceiros **entre o importador interposto e o sujeito passivo oculto**.
- Na **prática presumida** o **ônus probatório** é do **importador**: Cabe ao importador a comprovação da **origem, disponibilidade e transferência de recursos empregados na importação**, na forma do §2º, do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76.

❖ A caracterização da infração

O núcleo da infração da prática de interposição fraudulenta de terceiros é o USO DE INTERPOSTA PESSOA em operação de comércio exterior com o propósito de ACOBERTAR o sujeito passivo oculto.

A partir disso são detectadas **duas espécies** da mesma infração:

- **Infração 1**: O uso de interpostas pessoas como instrumento (meio) para acobertar a **identificação do responsável pela importação (OCULTAÇÃO)** por infração contra o **sistema tributário nacional (FRAUDES FISCAIS/SIMULAÇÃO)**.
- **Infração 2**: O uso de interpostas pessoas como instrumento (meio) para acobertar a **identificação do responsável pela importação (OCULTAÇÃO)** por infração contra o **sistema financeiro nacional (LAVAGEM DE DINHEIRO/SIMULAÇÃO)**.

Nesse diapasão, há três formas de se caracterizar a prática de interposição fraudulenta de terceiros:

1. **A PARTIR DA NÃO IDENTIFICAÇÃO DA ORIGEM DOS RECURSOS APLICADOS** - A administração aduaneira deve estar atenta à movimentação de recursos financeiros de origem desconhecida ou não comprovada associada ao uso de interposta pessoa em operação de comércio exterior.
2. **A PARTIR DA IDENTIFICAÇÃO DO RESPONSÁVEL DE INFRAÇÃO CONTRA O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL** - A Lei nº 8.137, de 1990, define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo. Nesse contexto, a legislação objetivou não só evitar as fraudes fiscais, como também dar maior efetividade na cobrança de tributos buscando identificar o verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária.

3. **A PARTIR DA IDENTIFICAÇÃO DO RESPONSÁVEL PELA INFRAÇÃO CONTRA O SISTEMA FINANCEIRO NACIONAL** - A Lei nº 9.613, de 1998, dispõe sobre os crimes de "lavagem" ou ocultação de bens, direitos e valores, bem como sobre a prevenção da utilização do sistema financeiro. Portanto, tem se também como finalidade não cuidar da questão puramente tributária, mas coibir crimes de "lavagem" ou ocultação de bens, direitos e valores.

Na prática as três causas se mesclam, e assim existe a hipótese de haver infrações entrelaçadas, mas sempre com o USO DE INTERPOSTA PESSOA COMO INSTRUMENTO (MEIO) PARA DIFICULTAR A IDENTIFICAÇÃO do sujeito passivo oculto.

❖ A sanção prevista

A legislação apenou a prática de interposição fraudulenta de terceiros **com o perdimento** da mercadoria de origem estrangeira.

A nova redação do § 3º, do artigo 23, do Decreto-Lei nº 1.455/76, dada pela Lei nº 12.350/10, substituiu a redação originariamente dada pela Medida Provisória nº 66/2002, em 29 de agosto de 2002, e **estipulou a seguinte alternância de procedimentos** – ritos:

- **Pena de perdimento** → se a mercadoria em situação irregular for apreendida pela fiscalização (**rito aplicado**: artigo 27 do Decreto Lei nº 1.455/76); **ou**
- **Multa equivalente ao valor aduaneiro (100% do valor aduaneiro)** → se a mercadoria passível de perdimento não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida (**rito aplicado**: Decreto nº 7.574/2011).

Está-se assim **diante de uma alternância de ritos procedimentais**, a depender da **retenção ou não** da mercadoria passível de perdimento.

É de se enfatizar o seguinte: ainda que a multa equivalente ao valor aduaneiro receba a designação de “crédito tributário”, por ser advinda de um lançamento, isso **não altera** a **natureza jurídica** da prática de interposição fraudulenta de terceiros: **um ato ilícito** passível de sanção (pena de perdimento ou multa equivalente ao valor aduaneiro).

■ A PRÁTICA EFETIVA DE INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS

A demonstração da **prática efetiva** de interposição fraudulenta de terceiros engloba três pontos:

1. **Identificação** do importador interposto e do sujeito passivo oculto;
2. **Constatação** do **liame** entre o importador interposto e o sujeito passivo oculto;
3. **Demonstração** da FRAUDE ou SIMULAÇÃO.

✱ A identificação do importador interposto e do sujeito passivo oculto

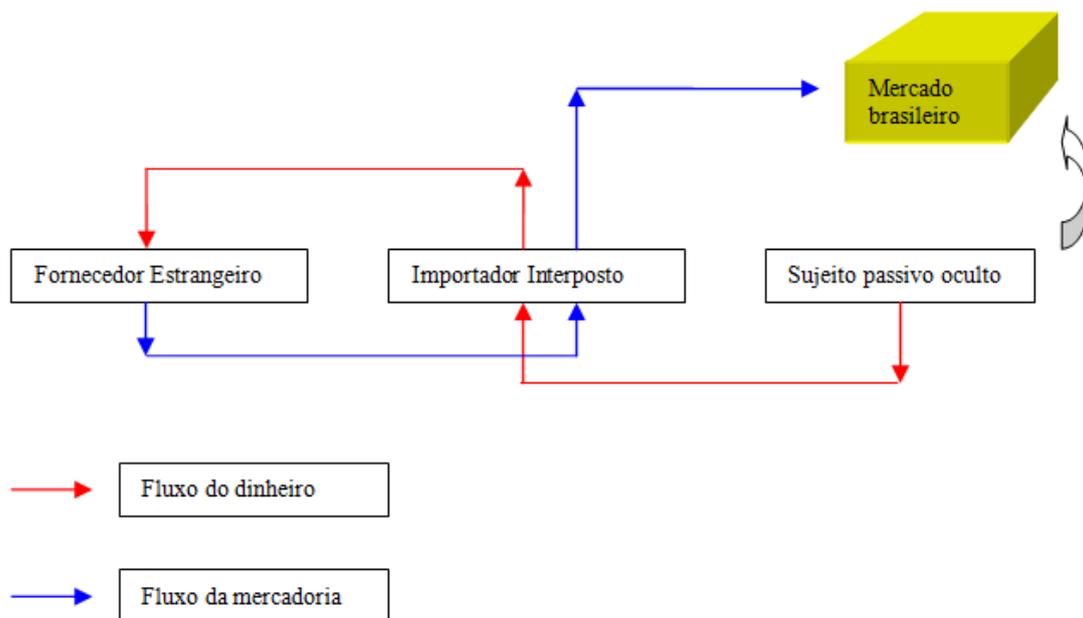
Salienta-se que esse é o primeiro passo ou o pressuposto básico e necessário para a caracterização da **prática efetiva**, mas longe de ser o suficiente.

Como dito, o ato de se interpor em operação de importação, pressupõe necessariamente a **existência de dois participes**.

Na demonstração da **prática efetiva**, a fiscalização **tem o dever de identificar** tanto o importador interposto como o sujeito passivo oculto.

A fiscalização deve também evidenciar que o sujeito passivo oculto se valeu do importador interposto para obter produto importado no mercado interno.

Portanto, é indispensável a demonstração pela fiscalização da **revenda** do produto importado no mercado interno **entre os dois participes, ou a revenda do importador a alheio (MERO COMPRADOR) sob a determinação do sujeito passivo oculto**.



A caracterização da **prática efetiva** de interposição fraudulenta de terceiros **pode** ocorrer através de diversos elementos, tais como:

- a destinação integral e imediata das mercadorias importadas;
- o conhecimento prévio ao registro da DI do destinatário das mercadorias importadas;
- rotulagem das mercadorias importadas com sinais de identificação do adquirente (logotipo, marcas etc.);
- especificidade das mercadorias que são importadas para um único adquirente, ou conjunto restrito de adquirentes, de tal forma que a

importação não poderia ser realizada para posterior comercialização no mercado interno.

Atualmente, duas formas de “terceirização” das operações de comércio exterior são reconhecidas e reguladas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB):

- A importação por conta e ordem - uma empresa (a adquirente), interessada em uma determinada mercadoria, contrata uma prestadora de serviços (a importadora por conta e ordem) para que esta, utilizando os recursos originários da contratante, providencie, entre outros, o despacho de importação da mercadoria em nome da **empresa adquirente**;
- A importação por encomenda - uma empresa (a encomendante predeterminada), interessada em uma certa mercadoria, contrata uma outra empresa (a importadora) para que esta, com seus próprios recursos, providencie a importação dessa mercadoria e a **revenda posteriormente para a empresa encomendante**.

A escolha entre importar mercadoria estrangeira por conta própria ou por meio de um intermediário, contratado para esse fim, é livre e perfeitamente legal, seja esse intermediário um prestador de serviço ou um revendedor.



Entretanto, tanto o importador quanto o adquirente ou encomendante, conforme o caso, devem observar o tratamento tributário específico dessas operações e alguns cuidados especiais, a fim de não serem autuados ou, até mesmo, que as mercadorias sejam apreendidas.

Para que uma operação de importação por encomenda ou importação por conta e ordem seja realizada de forma perfeitamente regular, é necessário, antes de tudo, que tanto as empresas encomendantes e adquirentes quanto a empresa importadora estejam habilitadas para operar no Siscomex, nos termos da legislação respectiva.

Além de habilitação de todos os intervenientes (encomendante, adquirente e importador), nas operações de importação terceirizadas, é necessário apresentar, à unidade da RFB com jurisdição para fiscalização aduaneira sobre o estabelecimento matriz da encomendante ou adquirente, cópia do contrato firmado entre as empresas (encomendante ou adquirente e importadora), caracterizando a natureza de sua vinculação, a fim de que a

contratante e a contratada sejam vinculadas no Siscomex, pelo prazo ou operações previstos no contrato.

A fim de promover o despacho aduaneiro das mercadorias importadas, conforme determina o art. 3º, da IN SRF nº 634/06 e o art. 3º, da IN SRF nº 225/02, ao elaborar a Declaração de Importação, o importador, pessoa jurídica contratada, deve informar que não se trata de uma operação por conta própria, indicando, em campo próprio na ficha “importador” da DI, o número de inscrição do encomendante ou do adquirente no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ).

A falta de indicação do encomendante ou adquirente na Declaração de Importação, bem como a ausência de habilitação de alguma das partes no Siscomex e a ausência de vinculação do contrato na Receita Federal caracterizam a situação de ocultação do sujeito passivo ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, punível com a pena de perdimento das mercadorias (art. 23 - V, do Decreto-lei nº 1.455/76 com a redação dada pela Lei nº 10.637/02).

* Das modalidades de Importação

Não há propriamente uma definição normatizada e, portanto, estanque do que vem a ser a importação direta. Poder-se-ia esboçar aqui uma definição sob o sério risco de fazê-la incompleta ou até mesmo imperfeita e assim confundir mais do que auxiliar.

Por isso, toma-se o caminho mais fácil e seguro.

Se tanto a Importação por “conta e ordem” como a Importação por “encomenda” possuem definições precisas dadas pela Lei e se apenas existem três modalidades e possibilidades de importação no Brasil, vale-se do critério da complementaridade para se estabelecer que aquilo que não for Importação por “conta e ordem” e Importação por “encomenda” será, portanto, uma **importação direta**.

É mister que se compreenda um ponto chave na consolidação da legislação de combate a interposição fraudulenta de terceiros em operações de comércio exterior e que servirá para o adequado deslinde do caso ora em análise: **O artigo 27 da Lei nº 10.637/02 e a IN SRF nº 225, de 18 de outubro de 2002** – responsáveis pela definição, previsão e regulamentação da modalidade de Importação por “conta e ordem” – assim como o **artigo 11 da Lei nº 11.281/2006 e a IN SRF nº 634/2006** - responsáveis pela definição, previsão e regulamentação da modalidade de Importação por “encomenda” - **não criam qualquer conduta infracional**.

O que elas regulamentam, simplesmente, são formas permissivas de atuação de empresa interposta na importação.

Assim, temos que inicialmente o artigo 27 da Lei nº 10.637/02 (modalidade de Importação por “conta e ordem”) e posteriormente o artigo 11 da Lei nº 11.281/06 (modalidade de Importação por “encomenda”) criam formas permissivas do **uso do importador interposto**.

Caracterizada a prática de qualquer uma dessas duas modalidades de Importação, **sem a adoção dos respectivos procedimentos previstos** para a adequada

identificação do adquirente ou do encomendante no mercado interno, **resta configurada a ocultação do sujeito passivo** (real beneficiário da importação) pelo **importador interposto**.

❖ A identificação do liame entre o importador interposto e o sujeito passivo oculto

Para a seguinte indagação: existe a possibilidade da prática de interposta pessoa (importador interposto) em operações de importação frente à legislação brasileira?

A resposta é **SIM**:

- seja através da Importação por “conta e ordem”; ou
- seja através da Importação por “encomenda”.

Portanto, o passo subsequente ao da **identificação** do importador interposto e do sujeito passivo oculto é a demonstração **por parte da fiscalização** de que:

- a modalidade de importação “direta” eleita pelo importador **oculta uma** modalidade de "importação por conta e ordem de terceiros"; **ou**
- a modalidade de importação “direta” eleita pelo importador **oculta uma** modalidade de "importação por encomenda”.

Em outros termos: justamente **para não identificar o REAL COMPRADOR no mercado interno do produto importado**, foi eleita a modalidade de importação “direta”.

IMPLICAÇÕES TRIBUTÁRIAS DECORRENTES	MODALIDADE DE IMPORTAÇÃO		
	DIRETA	POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS	PARA ENCOMENDANTE PREDETERMINADO
SUJEITO PASSIVO	O IMPORTADOR é o contribuinte (DL 37/66, art. 31, c/ redação do DL 2.472/88)	o ADQUIRENTE é responsável solidário (DL 37/66, art. 32, par. único, alínea “c”, c/ redação da Lei 11.281/06)	o ENCOMENDANTE é responsável solidário (DL 37/66, art. 32, par. único, alínea “d”, c/ redação da Lei 11.281/06)
RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES	a pessoa física ou jurídica, em razão do despacho que promover, de qualquer mercadoria (DL 37/66, art. 95, inc. IV)	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 (DL 37/66, art. 95, inc. V, c/ redação da MP 2.158-35/01)	conjunta ou isoladamente, o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora (DL 37/66, art. 95, inc. V, c/ redação da Lei 11.281/06)
EQUIPARAÇÃO A INDUSTRIAL	os estabelecimentos importadores de produtos de procedência estrangeira, que derem saída a esses produtos (Lei 4.502/64, art. 4º, inc. I)	Os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, que adquirirem produtos de procedência estrangeira, importados por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora (MP 2.158/2001, art. 79, e Lei 11.281/06, art. 13)	os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, que adquirirem produtos de procedência estrangeira, importados por encomenda, por intermédio de pessoa jurídica importadora (Lei 11.281/06, art. 13)
HABILITAÇÃO PARA ATUAR NO COMÉRCIO EXTERIOR	IN SRF 229/02, art. 1º IN SRF 286/03, art. 1º IN SRF 455/04, art. 1º IN SRF 650/06, art. 1º IN RFB 1288/12, art. 1º	IN SRF 225/02, art. 2 IN SRF 286/03, art. 14 IN SRF 455/04, art. 36 IN SRF 650/06, art. 26, caput IN RFB 1288/12, art. 24, caput	IN SRF 634/06, art. 2º, §3º IN SRF 650/06, art. 26, par. Único IN RFB 1288/12, art. 24, par. Único

❖ identificação da modalidade de "importação por conta e ordem de terceiros"

Para uma adequada análise, parte-se do conceito normativo da importação por conta e ordem de terceiros:

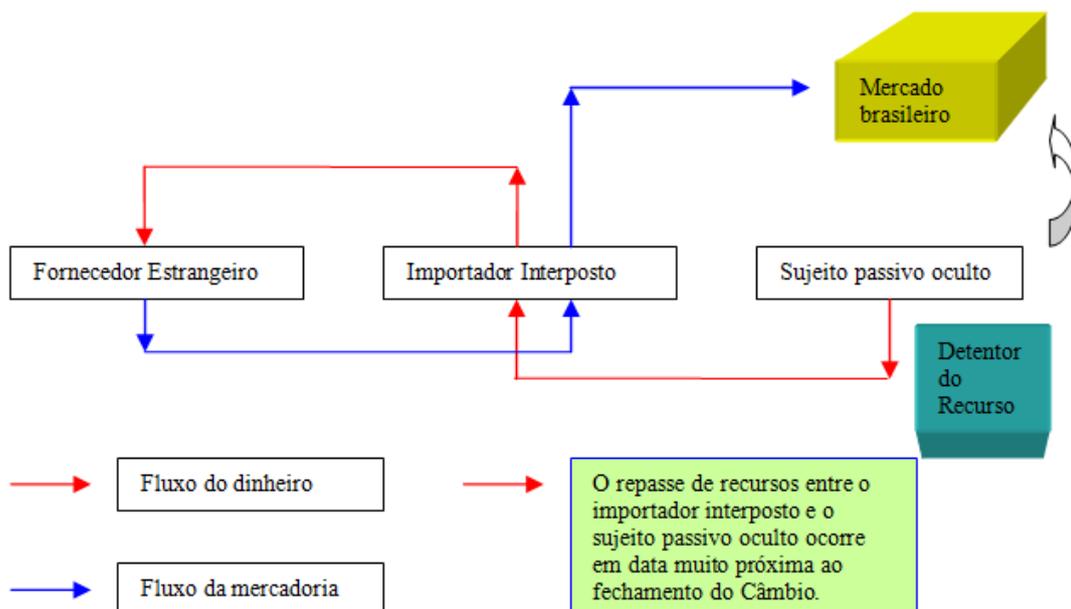
- Disciplinada pelos artigos 80, 81 da Medida Provisória nº 2.158/01-35 e artigo 29 da Medida Provisória nº 66/2002, regulamentada pela Instrução Normativa SRF nº 225, de 18 de outubro de 2002, **com definição jurídica dada pelo artigo 27 da Lei nº 10.637/02:**

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.

O artigo transcrito autoriza a seguinte **presunção**: denominar de importação por conta e ordem de terceiros a importação realizada **mediante utilização de recursos de terceiros**.

Assim, se a operação de importação é adimplida (**fechamento do câmbio**) **com recursos de terceiro**, a modalidade de importação a ser reconhecida será a importação por conta e ordem de terceiros, **na forma do artigo 27 da Lei nº 10.637/02**.

O fluxograma nos auxiliará na visualização do contexto:



❖ Identificação da modalidade de importação “por encomenda”

Para uma adequada análise, parte-se do conceito normativo da importação por encomenda:

- Disciplinada pelo artigo 11 da Lei 11.281/06 e regulamentada pela Instrução Normativa SRF nº 634, de 24 de março de 2006, **com definição jurídica dada pelo artigo 11 da Lei nº 11.281/06:**

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.

Como dito, na redação do inciso V, do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76, o legislador se valeu de **três expressões análogas**:

- I. *sujeito passivo oculto;*
- II. *real comprador; e*
- III. *responsável pela importação.*

Usa-se uma outra expressão - com o mesmo significado - para explorar adequadamente o conceito de **importação por encomenda**: “PESSOA PREDETERMINADA”.

A nova expressão tem o seu propósito porque vem a retratar uma faceta específica e determinante para a identificação da modalidade de "importação por encomenda" : **A tomada de risco.**

Se na modalidade de "importação por conta e ordem de terceiros" **a regra de ouro** é entender a gênese do recurso e sua consequência no financiamento da operação de importação, na modalidade de "importação por encomenda" **a regra de ouro** é identificar se o importador correu risco quanto à revenda do produto importado no mercado interno.

Há que se comente um detalhe de **suma importância**: A bem dizer, o critério **tomada de risco** também pode e deve ser usado para caracterizar a modalidade de "importação por conta e ordem de terceiros", pois se entende que **a tomada de risco de revenda das mercadorias importadas no mercado interno** é uma característica essencial da **importação direta**.

Isso porque:

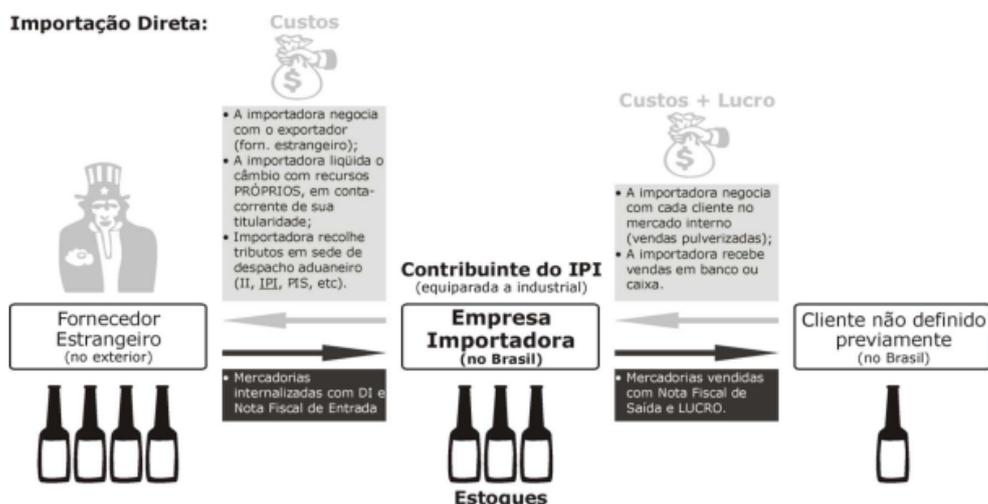
- na **Importação por “conta e ordem”** no momento da nacionalização – registro da Declaração de Importação – já existe no mercado interno comprador certo (ADQUIRENTE); e
- na **Importação por “encomenda”** no momento da nacionalização – registro da Declaração de Importação – já existe no mercado interno comprador certo (ENCOMENDANTE).

Portanto, é perfeitamente possível ver em um Auto de Infração o uso **do critério tomada de risco conjugado com o repasse de recursos** para evidenciar uma importação por conta e ordem de terceiros.

Contudo, é o **repasse de recursos** a característica essencial daquela modalidade de importação.

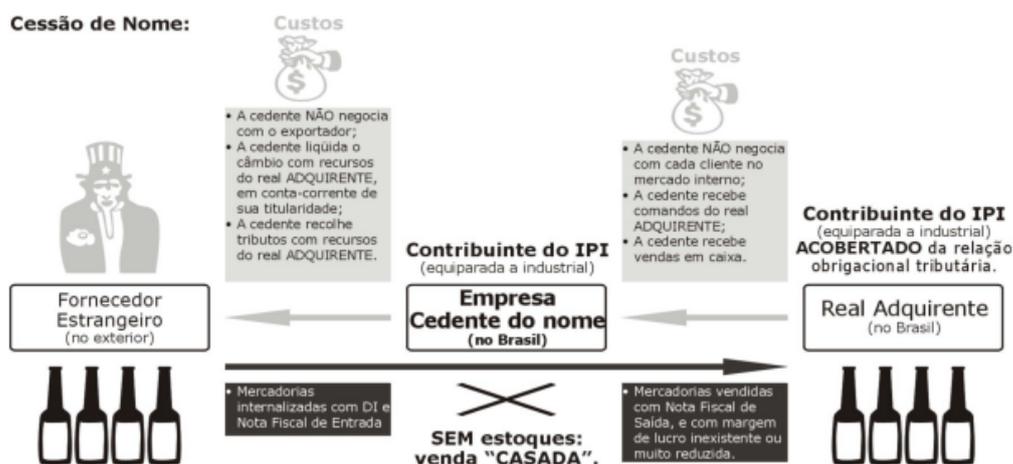
Na importação por encomenda, dado o seu conceito normativo inexistir qualquer **repasso de recursos**. Por isso, que o critério **tomada de risco** passa a ser relevante em sua caracterização.

Toma-se por base um quadrinho usado comumente para retratar a modalidade de importação direta:



- O importador adquire a mercadoria no mercado externo com recursos próprios e a revende no mercado interno para comprador indeterminado.

Um outro quadrinho auxiliará a compreensão do conceito de PESSOA PREDETERMINADA:



- O importador adquire a mercadoria no mercado externo com recursos próprios e a revende no mercado interno para comprador determinado (REAL COMPRADOR).

A pessoa predeterminada é o comprador de bem importado definido **antes da data do registro da Declaração de Importação**.

Como dito, **a tomada de risco de revenda das mercadorias é uma característica essencial da importação direta**, enquanto que na Importação por “conta e ordem” e na Importação por “encomenda” no momento da nacionalização – registro da Declaração de Importação – já existe no mercado interno comprador certo (REAL COMPRADOR).

Em uma operação de venda casada, como a promovida por uma interposta pessoa em operações de importação este risco é inexistente, já que toda operação de compra e venda foi previamente arranjada e seus termos são bem conhecidos no momento em que o importador promove o despacho aduaneiro das mercadorias.

Essa premissa decorre de modo direto e imperioso do objetivo traçado pela Receita Federal do Brasil em pretender possuir controle absoluto sobre o destino de todas as mercadorias importadas por empresas nacionais. Aquele que é destinatário de bem importado, já conhecido **no momento do registro da respectiva Declaração de Importação**, deve ser necessariamente informado aos órgãos responsáveis pelos controles aduaneiros - na forma da IN SRF nº 225/02 para a modalidade de Importação por “conta e ordem” e da IN SRF nº 634/2006 para a modalidade de Importação por “encomenda” -, sob o risco de configuração da prática de interposição fraudulenta de terceiros e conduta tendente a burlar os controles aduaneiros.

O **registro da Declaração de Importação** é o marco eleito para identificar a PESSOA PREDETERMINADA, pois:

1. É o aspecto temporal que define o momento da entrada do bem no território aduaneiro;
2. É o instante de nacionalização do bem possível de ser precisado;
3. Antes desse instante a legislação pátria não tem qualquer efeito sobre o bem importado;
4. Só com o registro da Declaração de Importação é que se reúne toda a gama de informações suficientes para atender os requisitos exigidos pelas Instruções Normativas citadas.

E ainda se acrescenta:

Antes do ingresso da mercadoria no território nacional o bem é completamente alienígena ao ordenamento jurídico pátrio. Quem comprou, porque comprou, quando comprou, como pagou são questões por ora estranhas à fiscalização aduaneira, **até mesmo porque a mercadoria pode vir a ter outro destino que não o Brasil.**

A ação da fiscalização aduaneira brasileira, com relação à mercadoria importada, só tem sentido a partir do seu ingresso no País. Esse momento a legislação precisa muito bem, inclusive em termos de minutos e até segundos: **é o registro da Declaração de Importação.**

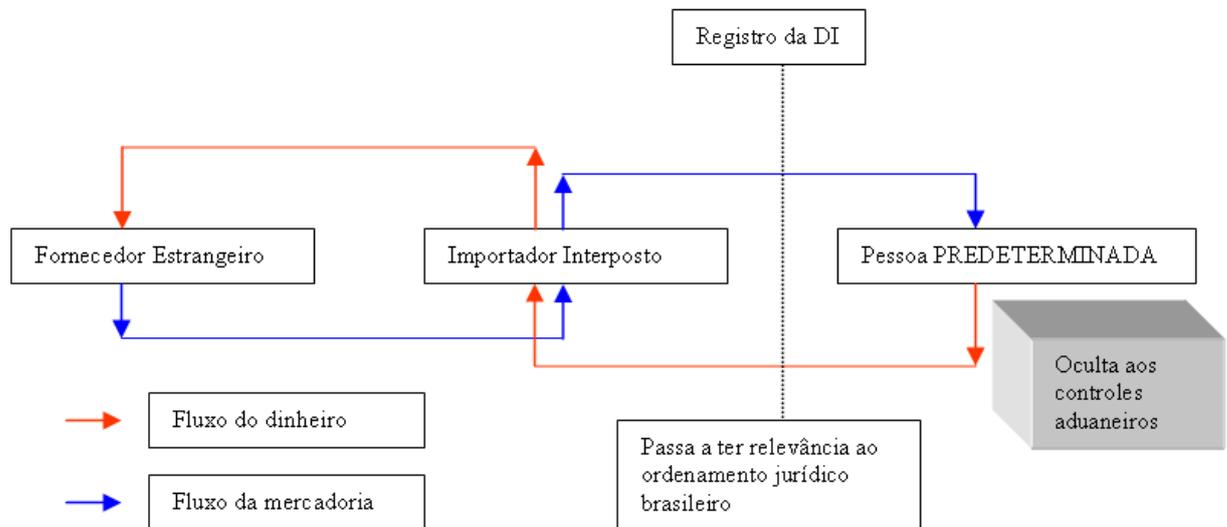
A partir desse instante é que o bem passa a ter relevância ao ordenamento jurídico pátrio, em particular à ação da fiscalização aduaneira da Receita Federal do Brasil.

Para poder exercer sua expertise e verificar a regularidade da importação e assim atender a premissa de possuir controle absoluto sobre o destino de todas as mercadorias importadas por empresas nacionais, no momento do **registro da Declaração de Importação** o

importador tem o dever de informar esse fato à fiscalização aduaneira através da adoção da modalidade de Importação por “conta e ordem” ou modalidade de Importação por “encomenda” a depender da forma de financiamento da importação.

Se no momento do **registro da Declaração de Importação** a mercadoria tem destino certo no mercado interno – PESSOA PREDETERMINADA – é dever do importador expor esse fato, sob pena de burla aos órgãos responsáveis pelos controles aduaneiros.

E nesse contexto, é inegável que o importador **age como interposta pessoa**, pois a mercadoria apenas transpassa por ele. **Por vezes sequer adentra ao seu estabelecimento comercial.**



Uma questão que é comumente suscitada é a alegação de que para se caracterizar a modalidade de "importação por encomenda" é necessário que o encomendante participe da transação comercial com o fornecedor estrangeiro.

O legislador contemplou essa situação nos §§ 3º e 4º, do inciso I, do artigo 112 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 6.759/2009:

§ 3º 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 ([Lei no 11.281, de 2006, art. 11, caput](#)).

§ 4º Considera-se promovida na forma do § 3º 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** ([Lei no 11.281, de 2006, art. 11, § 3º](#), com a redação dada pela Lei nº 11.452, de 2007, art. 18).

(grifo e negrito nossos)

Portanto, a participação do encomendante das operações comerciais relativas à aquisição dos produtos no exterior é **irrelevante** para a caracterização da modalidade de "importação por encomenda".

❖ Identificação do responsável pela importação.

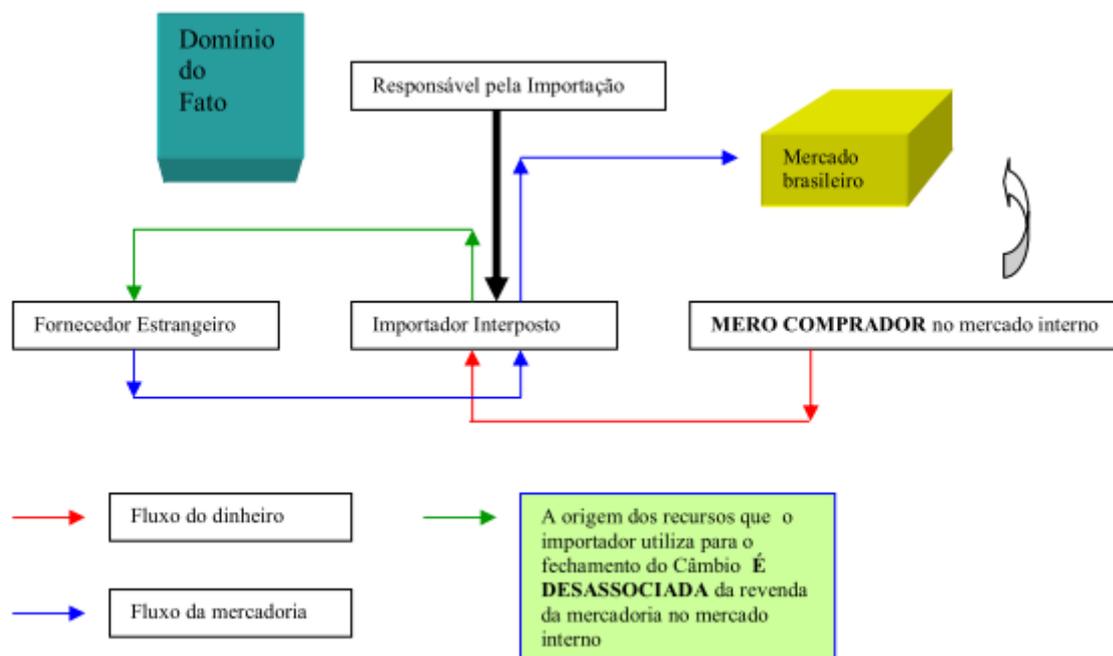
Está aqui diante de um **terceiro modo de identificação do liame entre o importador interposto e o sujeito passivo oculto**, à margem da modalidade de importação praticada: reconhecer quem foi o responsável pela importação.

Um adendo se faz necessário: como já dito, usualmente, a fiscalização identifica a **prática efetiva** de interposição fraudulenta de terceiros pela desconstituição da modalidade de importação direta adotada pelo importador com a consequente caracterização da modalidade de "importação por conta e ordem de terceiros" ou de "por encomenda".

Todavia, há um outro modo de demonstrar esse liame, à margem de qualquer demonstração de **repasse de recursos e/ou tomada de risco**. É demonstrar que o **responsável pela importação** utilizou o importador interposto como um *longa manus*.

É uma outra ótica da fiscalização reconhecer a prática efetiva da interposição fraudulenta de terceiros dissociada do critério da capacidade econômica: o REAL COMPRADOR no mercado interno seria identificado como sendo aquele que detém o "Domínio do Fato".

Um outro modo de compreender (identificar) o responsável pela importação é através da seguinte constatação: **sem a sua vontade a importação não aconteceria**.



Percebam uma nova variante da prática de interposição fraudulenta de terceiros: Quem exerce o "domínio do fato" **pode vir a ser ou não o destinatário** dos produtos importados no mercado interno. A mercadoria transacionada PODE SEQUER passar por ele assim como o dinheiro referente à transação.

Ainda assim, é ele que determina todas as coordenadas do importador. Portanto, é tido como o **responsável pela importação**.

IMPORTANTE: Se não for constatado o liame entre os assim denominados “importador interposto” e “sujeito passivo oculto”, aquele que a fiscalização *a priori* identificou como REAL COMPRADOR no mercado interno perde essa qualificação e passa a ser tratado como um “MERO COMPRADOR”, não cabendo assim qualquer tipificação da conduta no inciso V, do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76.

❖ Demonstração da FRAUDE ou SIMULAÇÃO.

Como visto, o significado de “interpor”, verbo transitivo, é “pôr entre”. Já a fraude representa todo artifício empregado com o fim de enganar uma pessoa e causar-lhe prejuízo.

Destarte, tomando como base o simples significado das palavras, é possível concluir que interposição fraudulenta é a situação fática em que determinado ente fica numa posição de “intermediário” (importador ostensivo) com o objetivo de esconder outro agente (adquirente ou encomendante), causando prejuízo ao erário ou dificultando os controles administrativos das Aduanas.

Embora a fraude já esteja perfeitamente caracterizada, nos termos do art. 72 da Lei nº 4.502/1964, cumpre ainda atentar que o bem jurídico protegido pela norma contida no art. 83, inciso I, da Lei nº 4.502/1964, com a redação dada pelo art. 1º, alteração 2ª, do Decreto-lei nº 400, de 30 de dezembro de 1968, não é unicamente o Erário, mas a norma visa essencialmente resguardar o controle aduaneiro e proteger a economia nacional, que se vêem afetados pela importação fraudulenta e pela entrada clandestina de mercadorias no País.

Nesse passo é possível discernir entre a fraude tributária *stricto sensu* e a fraude aduaneira que abrange, além dos aspectos estritamente fiscais atinentes àquela, também os extrafiscais, próprios do controle aduaneiro. Nesse sentido, fraude aduaneira não se restringe à fraude exclusivamente tributária.

Assim, em matéria aduaneira, a fraude assume uma feição própria, de modo que o termo “importação fraudulenta” transcende a conduta dolosa de tão-somente evitar ou reduzir o pagamento de tributo, não se restringindo à “fraude”, tal como conceituada no art. 72 da Lei nº 4.502/1964, de feição estritamente tributária. Envolve também as ações dolosas empreendidas para burlar os controles aduaneiros, com o intuito de lograr benefícios ilícitamente, com p. ex., obter vantagens cambias, remeter divisas irregularmente etc.

Em tais situações, pode ocasionalmente não haver insuficiência ou falta de recolhimento de impostos, porém não se há de negar a caracterização da importação como fraudulenta, porquanto resta evidente a ação dolosa em ilidir o controle aduaneiro para fruição de vantagens ilícitas em detrimento da economia nacional, bens jurídicos que a norma visa assegurar. Então, em relação a operações aduaneiras, seria um contra-senso exigir que a fraude se caracterizasse unicamente pela falta ou insuficiência de pagamento dos impostos incidentes na importação.

No ordenamento jurídico encontramos exemplos dessa acepção, em que a importação fraudulenta não necessariamente implica supressão ou redução do imposto devido. É o caso art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, com redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 (DOU 31/12/2002), que pune uma espécie de importação fraudulenta, caracterizada pela ocultação do sujeito passivo, do real vendedor,

comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, mesmo não havendo repercussão no recolhimento do imposto.

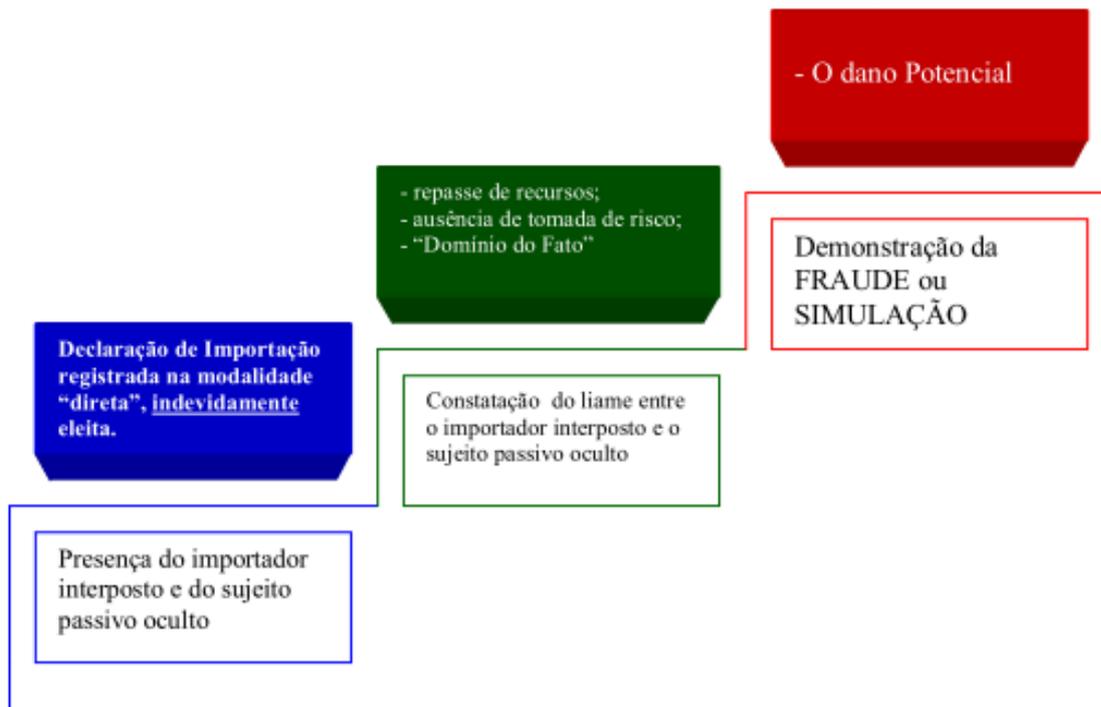
Assim, “importação fraudulenta” significa importação com fraude ao controle aduaneiro, mitigando-se a feição estritamente tributária de “reduzir ou evitar o pagamento do imposto” ocorrendo nos casos em que a falsificação ou a adulteração de documentos acarrete dano ao citado controle, mesmo que não haja repercussão no tratamento tributário.

A propósito observe-se o lúcido ensinamento de ROOSEVELT BALDOMIR SOSA: *"consiste a falsidade documental, em matéria aduaneira, em elaborar documento falso, ou alterá-lo total ou parcialmente de modo a iludir o controle administrativo. Também se conhece a falsidade ideológica, que é quando o documento se mostra verdadeiro, mas não expressa a verdade"* (Comentário à lei aduaneira: Regulamento Aduaneiro, São Paulo: Aduaneiras, 1993, vol. III, p. 187) .

A prática efetiva de interposição fraudulenta de terceiros, tipificada no inciso V, do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76. é uma **conduta** que o legislador entendeu por bem não tolerar, dado o seu **RISCO POTENCIAL**.

O quadro abaixo indica as três etapas para a consumação da infração, de acordo com a **prática efetiva**.

CONSUMAÇÃO DE ACORDO COM A PRÁTICA EFETIVA



□ OS FATOS QUE EMBASAM A PRESENTE AÇÃO FISCAL

- ✓ Os fatos foram constatados inicialmente a partir da fiscalização na empresa MOMENTO, a qual atuava como importador declarado nas Declarações de Importação registradas para as operações de importação das mercadorias cujo destinatário foi a POSONIC;

- ✓ Existe celebração de contratos, **prévios ao registro das Declarações de Importação**, de fornecimento de equipamentos entre o importador (MOMENTO) e a POSONIC, o que é confirmado pela própria autuada;
- ✓ A MOMENTO, conforme declara seu sócio, não mantém estoque de produtos para revenda e nem possui local para armazenamento de produtos importados, ou seja, os transfere aos compradores, neste caso a POSONIC, imediatamente depois do desembarço aduaneiro;
- ✓ Há nos autos (fls. 235/376) cópias de 26 contratos da empresa MOMENTO com a POSONIC para fornecimento de diversos produtos importados, no período de abril de 2010 a junho de 2011, totalizando o valor de R\$ 11.161.077,94, conforme quadro as fls. 41, **todos firmados previamente a sua habilitação na Receita Federal para atuar no comércio na modalidade ordinária**, nos termos da IN SRF nº 634, de 24 de março de 2006;
- ✓ A empresa POSONIC Security Systems Intl Ltd figura como exportador em algumas Declarações de Importação da empresa Momento que tiveram seus produtos repassados em seguida a POSONIC DO BRASIL;
- ✓ **O pagamento a ser realizado, conforme consta dos contratos, era parcelado com vencimento de parcelas previamente ao registro das Declarações de Importação;**
- ✓ Todas as Declarações de Importação constantes destes autos foram registradas pela empresa MOMENTO **como importação por conta própria**, das quais vamos tomar algumas como exemplos do fluxo financeiro e logístico das operações realizadas;
- ✓ **Todas as importações foram registradas sem identificar a POSONIC como a real adquirente**, em total inobservância das obrigações acessórias estabelecidas nas IN SRF nº 225, de 2002, nº 650 e nº 680 de 2006, ocultando ao fisco o real adquirente da operação de comércio exterior;
- ✓ Logo, houve a ocultação do real adquirente, a empresa POSONIC, aplicando-se o inciso V e §§ 1º e 2º do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976.

▣ O DANO AO ERÁRIOO

No caso em análise, o bem jurídico tutelado é o controle aduaneiro e esse controle foi violado, mediante a prática de fraude ou simulação tendente a burlar a Administração Aduaneira.

Por serem os Imposto de Importação e de Exportação tributos com caráter extrafiscal, o dano ao Erário não se relaciona apenas a questão de *“quanto de tributo deixou de*

ser recolhido". Até mesmo porque, pela própria natureza da fraude e simulação proporciona vantagens de outra natureza.

Mas mesmo assim, podem vir a serem detectadas vantagens irregulares relacionadas a não-incidência de impostos e contribuições decorrentes da prática de interposição fraudulenta de terceiros, muito embora não se mostrem imprescindíveis para configurar o dano ao Erário.

Para esclarecer o assunto, lista-se algumas dessas vantagens que podem ser auferidas indevidamente pela prática da interposição fraudulenta de terceiros:

Burlar os controles de habilitação para operar no comércio exterior: Para que uma pessoa, física ou jurídica, possa operar no comércio exterior, é necessário que a Receita Federal lhe conceda uma habilitação para acesso ao Siscomex – Sistema Integrado de Comércio Exterior. A pessoa deve possuir Radar. Procedimentos relacionados a essa habilitação estão previstos em atos normativos que estabelecem uma série de verificações fiscais atinentes à avaliação da capacidade operacional-econômico-financeira da empresa e ao confronto entre as informações prestadas no requerimento e aquelas constantes na base de dados da Receita Federal (auditoria preventiva).

Foi citado, em mais de uma oportunidade, que na interposição fraudulenta de terceiros aquele que não possui capacidade contributiva está intencionalmente exercendo o papel daquele que a possui, com o firme propósito de burla dos controles aduaneiros e fugir da exação tributária.

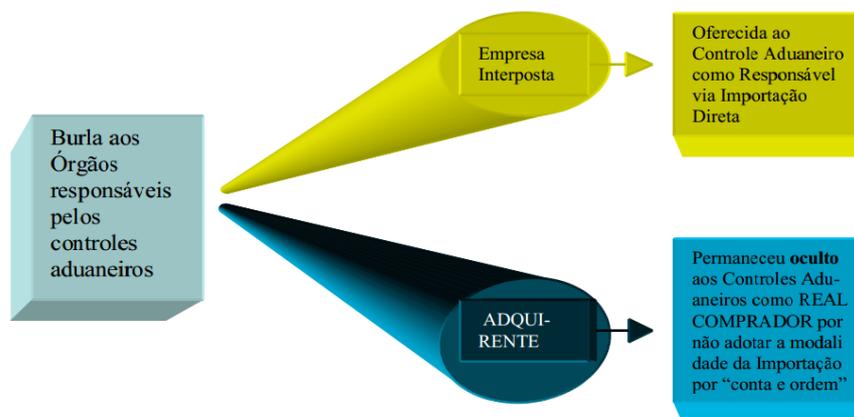
Mesmo que se alegue que a exação tributária foi paga pela interposta pessoa, portanto o Erário não deixou de efetuar o recolhimento que lhe cabia, a burla dos controles aduaneiros ocorreu, pois não é o real importador que se apresenta perante à fiscalização com o seu nome no despacho aduaneiro.

A burla aos controles aduaneiros pode causar:

- impedir que uma determinada empresa (adquirente) seja submetida ao procedimento de habilitação;
- impedir a equiparação, do real adquirente, à condição de estabelecimento industrial, contribuinte do IPI;
- impedir a aplicação das restrições e determinações previstas na legislação de "valor aduaneiro" e de "preços de transferência"; .
- impedir o conhecimento da verdadeira origem dos recursos;
- impedir atribuir ao adquirente a condição de responsável solidário pelos tributos incidentes na importação;
- impedir o devido registro contábil da propriedade dos bens, incluindo a composição de custos destes bens;
- propiciar o aproveitamento indevido de incentivos fiscais estaduais (ICMS), a chamada "guerra fiscal" entre os Estados da federação que, muitas vezes, apenas fomenta a criação , ou simulação de empresas com o fim único de se obter tais vantagens;
- impedir o efetivo controle aduaneiro e fiscal;

No caso específico da modalidade Importação por “conta e ordem” ainda podem ser listadas as seguintes burlas aos controles aduaneiros:

- A não vinculação do adquirente ao Importação por “conta e ordem”, no Siscomex, via Declaração de Importação;
- A não apresentação do adquirente, para fins da vinculação, de requerimento à unidade aduaneira da Receita Federal do Brasil com jurisdição sobre o seu estabelecimento matriz, indicando:
 - I - nome empresarial e número de inscrição do importador no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ); e
 - II – apresentação de cópia do contrato firmado entre as partes para a prestação dos serviços.
- A não habilitação do adquirente no RADAR;
- A não informação pelo Importação por “conta e ordem”, do número de inscrição do adquirente no CNPJ em campo próprio da Declaração de Importação;
- A exigência de garantia para autorização da entrega ou desembaraço aduaneiro de mercadorias, por parte do adquirente quando o valor das importações for incompatível com o capital social ou patrimônio líquido deste;



E ainda traz outros efeitos:

Blindar o patrimônio do real adquirente/encomendante: No caso de eventual lançamento tributário decorrente das operações, o real importador se beneficia de certa “imunidade” no âmbito patrimonial (cobrança de tributos e multa) e penal (conduta criminosa), uma vez que, aos olhos do Fisco, somente é conhecida a identidade da interposta pessoa.

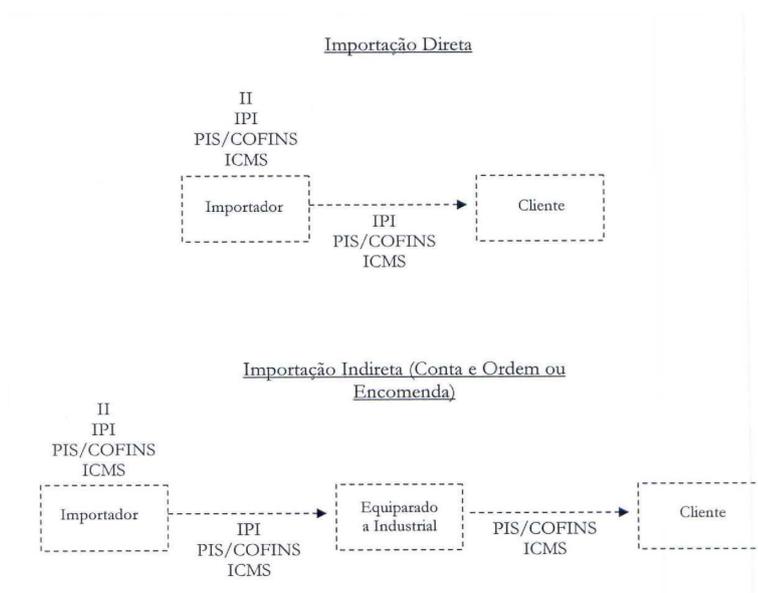
Quebra da cadeia de incidência do IPI: Por ordenamento constitucional, o IPI é um tributo de incidência não-cumulativa, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores (art. 153, § 3º, inciso II, da CF/88).

O importador de mercadoria estrangeira é estabelecimento equiparado a industrial, consoante o artigo 13 da Lei 13.281/06. Desse modo, a saída de mercadoria do estabelecimento equiparado a industrial, mesmo quando a importação não tenha sido realizada diretamente por ele, constitui fato gerador do IPI, sendo efetivamente devido o valor do imposto em razão da diferença entre o preço de entrada e o preço de saída, pelo princípio da não-cumulatividade, conforme artigo 35 do Decreto nº 7.212/10 (RIPI).

Ao não se apresentar à Receita Federal como importador de mercadorias importadas, o real adquirente intenta afastar sua condição de contribuinte (por equiparação) do IPI pela saída do produto de seu estabelecimento.

Sonegação de PIS/PASEP e COFINS não-cumulativos: Em uma importação por intermédio de terceiros, o importador é contribuinte do PIS/PASEP e COFINS não-cumulativos sobre a receita bruta auferida (no caso da importação por encomenda) ou sobre o valor dos serviços prestados (no caso de importação por conta e ordem), consoante o artigo 12 do Decreto nº 4.524/02.

Lavagem de dinheiro e ocultação de bens e valores: Por lavagem de dinheiro entende-se o procedimento utilizado para disfarçar a origem de bens e valores obtidos ilegalmente. No caso da ocultação mediante fraude ou simulação, abre-se brecha para a utilização de recursos de origem desconhecida no pagamento das importações.



Fruição indevida pelo importador oculto (adquirente) do benefício do ICMS.

Esse ponto em destaque ganha abrupta relevância quando a interposta pessoa se localiza em Estado da Federação que proporciona benefícios fiscais relacionados a incidência do ICMS.

Um instrumento que a princípio teria fins de elisão fiscal, ao ser combinado com a prática efetiva da interposição fraudulenta de terceiros, via modalidade de Importação por "conta e ordem" não declarada, assume contornos de elusão fiscal.

Aquele que seria em princípio instrumento para fomentar a atividade econômica de um Estado da Federação, passa a ser usado de modo ilícito ao ser combinado

com a prática efetiva da interposição fraudulenta de terceiros em operações de comércio exterior.

Para legitimar a sanção, basta a certificação do fato infracional, independente da existência de culpa, demonstração de boa-fé e ocorrência de efetivo dano ao Erário público.

Este também parecer ser o entendimento da colenda jurisprudência, conforme a seguinte ementa de decisão emanada pela terceira turma do TRF da 4ª Região, referente ao processo 2001.72.08.002379-3/SC a respeito da natureza do dano ao erário:

ADMINISTRATIVO. PENA DE PERDIMENTO. LESÃO AO ERÁRIO.

ART. 136 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

RESPONSABILIDADE OBJETIVA.

Como a responsabilidade decorrente da violação à legislação tributária é objetiva, o dano ao erário deve ser entendido como de natureza meramente potencial, sob pena de se incentivar a fraude fiscal com a aparência de inocência, dada a dificuldade de se apurar o elemento subjetivo em cada caso concreto.

Neste mesmo sentido:

Origem: TRIBUNAL - QUARTA REGIÃO

Processo: 96.04.00511-1 UF: PR Orgão Julgador: PRIMEIRA TURMA

Ementa PENA DE PERDIMENTO. DEL-37/66.

O DEL-37/66 não foi revogado pela Constituição Federal pois, o dano causado ao erário público previsto no ART-153, PAR-11 da Carta Magna, não exige o prejuízo decorrente da exportação sem pagamento de tributos ou mesmo a exportação proibida, bastando configurar-se uma situação vedada pela lei, fato que se assemelha ao crime de perigo previsto na lei penal."

Agregue-se ainda outro julgado do mesmo Tribunal, na Apelação em Mandado de Segurança nº 2001.72.03.000991-0/SC (grifou-se):

"Deve-se ter presente que dano ao erário não se configura unicamente pelo não-recolhimento de tributos. Em matéria de controle aduaneiro, a questão não se limita aos aspectos tributários, pois a atividade alfandegária ultrapassa em muito a mera questão tributária. "... não é certo considerar o Direito Aduaneiro como um ramo do Direito Fiscal. É, sim, ramo independente que com aquele não se confunde, pois não lida apenas com o fenômeno impositivo, mas sobretudo com a complexa e variada gama de fenômenos que caracterizam o comércio internacional, tanto do ponto de vista da regulação quanto do controle estatal exercido" (ob. cit., p.52).

■ A INFRAÇÃO POR “CESSÃO DE NOME”

A infração por “cessão de nome” surge como uma consequência da prática efetiva da interposição fraudulenta de terceiros.

Ceder seu nome, mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seu real beneficiário, ficando sujeita a multa tipificada no caput do artigo 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).

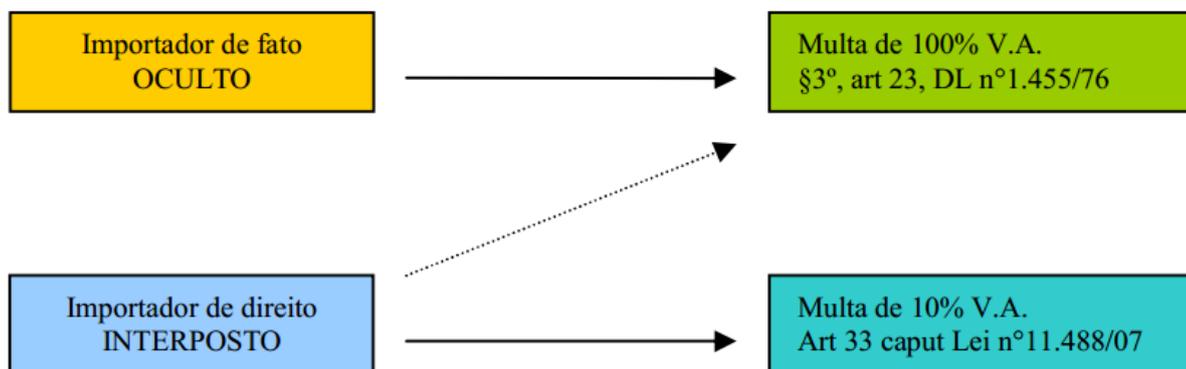
(Grifo e negrito nossos)

Chama-se a atenção para a expressão utilizada pelo legislador "com vistas", o que denota que **a conduta infracional tipificada pelo artigo 33 da Lei nº 11.488/2007 dispensa resultado, sendo uma infração de conduta.**

Uma vez caracterizada a prática efetiva de interposição fraudulenta de terceiros, com fulcro no inciso V, do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76, **o importador interposto incorre também em infração por "cessão de nome".**

■ COAUTORIA DO IMPORTADOR NA PRÁTICA EFETIVA DE INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE DE TERCEIROS

A questão que perdura é: Por ser a infração tipificada no inciso V, do artigo 23, do Decreto Lei 1.455/76, uma infração imprópria, o importador de direito (INTERPOSTO) responde juntamente com o importador de fato pela multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria?



O artigo 11 da IN SRF nº 228/2002 contempla essa formatação de constatação da prática de interposição fraudulenta de terceiros e determina seus respectivos efeitos, substanciados no artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76, artigo 33 da Lei nº 11.488/2007 e no artigo 81 da Lei nº 9.430/96:

◇ Artigo 11 da IN SRF nº 228/2002:

Art. 11. Concluído o procedimento especial, aplicar-se-á a pena de perdimento das mercadorias objeto das operações correspondentes, nos termos do art. 23, V do Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, na hipótese de:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0>

I - ocultação do verdadeiro responsável pelas operações, caso descaracterizada a condição de real adquirente ou vendedor das mercadorias;

II - interposição fraudulenta, nos termos do § 2º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, com a redação dada pela Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, em decorrência da não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados, inclusive na hipótese do art. 10.

§ 1º Na hipótese prevista no inciso I do caput, será aplicada, além da pena de perdimento das mercadorias, a multa de que trata o art. 33 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

[http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0\(Redação dada pelo\(a\) Instrução Normativa RFB nº 1678, de 22 de dezembro de 2016\)](http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1678, de 22 de dezembro de 2016))

§ 2º Na hipótese prevista no inciso II do caput, além da aplicação da pena de perdimento das mercadorias, será instaurado procedimento para declaração de inaptidão da inscrição da empresa no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ).

[http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0 \(Incluído\(a\) pelo\(a\) Instrução Normativa RFB nº 1678, de 22 de dezembro de 2016\)](http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0 (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1678, de 22 de dezembro de 2016))

§ 3º A hipótese prevista no inciso I do caput contempla a ocultação de encomendante predeterminado.

[http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0 \(Incluído\(a\) pelo\(a\) Instrução Normativa RFB nº 1678, de 22 de dezembro de 2016\)](http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0 (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1678, de 22 de dezembro de 2016))

Nesse sentido, cita-se o artigo 99 do Decreto-Lei nº 37/66:

Art.99 - Apurando-se, no mesmo processo, a prática de duas ou mais infrações pela mesma pessoa natural ou jurídica, aplicam-se cumulativamente, no grau correspondente, quando for o caso, as penas a elas cominadas, **se as infrações não forem idênticas.**

(Grifo e negrito nossos)

São portanto **duas condutas infracionais distintas**, afetando bens jurídicos tutelados dispares:

- ◆ Art. 33 da Lei 11.488/2007: Infração própria cometida apenas pelo importador de direito (INTERPOSTO), em razão de sua habilitação no Siscomex, por 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. O parágrafo único do referido artigo é explícito em determinar que sua aplicação vem a inibir a declaração de inaptidão do CNPJ do importador/exportador de direito (ou ostensivo), decorrente da previsão feita pelo §1º, do artigo 81 da Lei nº 9430/96, não fazendo referência à qualquer outro artigo.

A conduta tipificada do importador de direito (INTERPOSTO) é de “ceder o nome” agindo em descompasso em relação à higidez do Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas.

- ◆ Art. 23, inciso V, do Decreto Lei 1.455/76: Infração imprópria cometida tanto pelo importador de direito (INTERPOSTO) como pelo importador de fato (REAL COMPRADOR) em coautoria.

A conduta tipificada do importador de direito (INTERPOSTO) é de “prática de interposição fraudulenta de terceiros em operações de comércio exterior”, agindo em descompasso em relação aos controles aduaneiros.

Encontra-se apoio nas palavras de Luiz Flávio Gomes para se conceituar o instituto da coautoria:

Ocorre co-autoria (no Direito penal) quando várias pessoas participam da execução do crime, realizando ou não o verbo núcleo do tipo. Todos os co-autores, entretanto, possuem o co-domínio do fato. Todos praticam fato próprio. Enquanto o co-autor participa de fato próprio, o partícipe contribui para fato alheio.

Três são os requisitos da co-autoria:

1) pluralidade de condutas;

2) relevância causal e jurídica de cada uma;

3) vínculo subjetivo entre os co-autores (ou pelo menos de um dos co-autores, com anuência ainda que tácita do outro ou dos outros co-autores).

A co-autoria, como se vê, conta com uma parte objetiva (concretização do fato) e outra subjetiva (acordo explícito ou tácito entre os agentes).

<http://jus.com.br/revista/texto/8120/conceito-de-co-autoria-em-direito-penal#ixzz1qoR4I4u3>

Fazendo a transposição do conceito acima elucidado para a infração de interposição fraudulenta em operação de comércio exterior, temos:

1) **pluralidade de condutas**: a interposição fraudulenta é composta pela conduta do importador de fato (ocultado) e pela conduta do importador de direito (ocultador). Uma conduta complementa a outra. Logo ambos percorrem o fato típico da infração.

2) **relevância causal e jurídica de cada uma**: o importador de direito (ocultador) registra a Declaração de Importação em seu nome com recursos oriundos do importador de fato (ocultado) ou sob sua determinação. A relação entre os dois agentes é clara e cristalina com flagrante intenção de burlar os controles aduaneiros.

3) **vínculo subjetivo entre os co-autores**: existe o liame subjetivo que liga o importador de fato (ocultado) ao importador de direito (ocultador) na clara intenção de auferir proveitos em descumprir a legislação aduaneira. É certa a exigência de que todo e qualquer importador se cadastre junto ao Siscomex (Sistema Radar) para que a Receita Federal do Brasil possa exercer um controle direto sobre suas atividades de modo a garantir, entre outros, a lisura da concorrência no mercado interno, inclusive o adquirente e o encomendante. Sabe-se que muitas organizações usam a figura do importador interposto para não auferir o lucro contábil e assim burlar a fiscalização no pagamento de impostos e contribuições decorrentes tanto do lucro quanto do faturamento. O vínculo que liga tanto o importador de fato ao importador de direito é justamente a consecução dessa prática visando fugir dos controles aduaneiros.

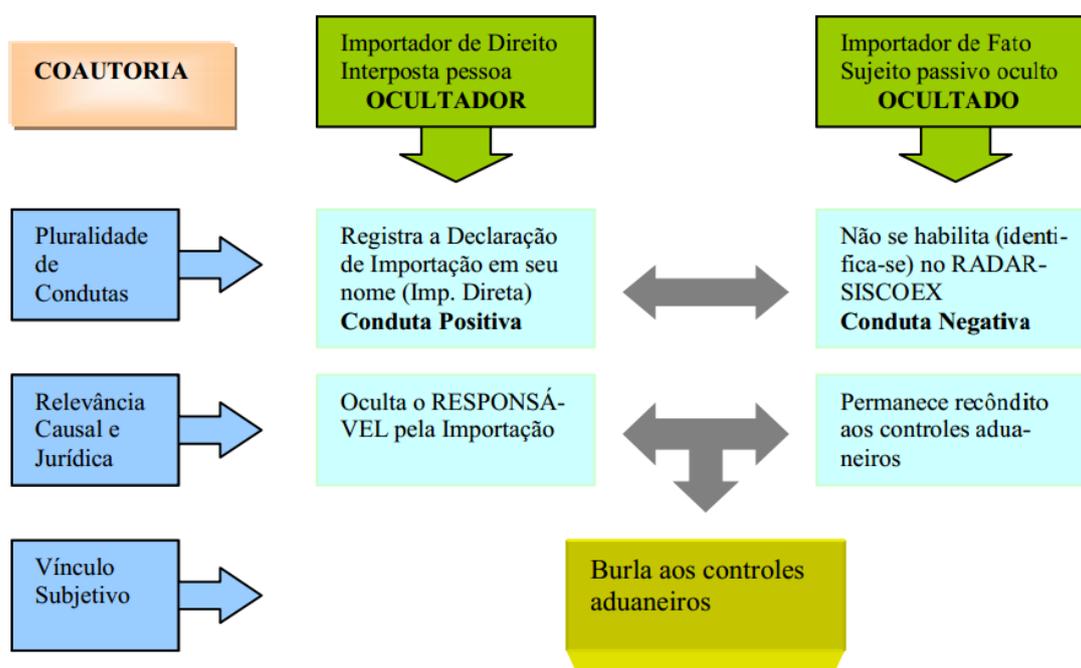
O artigo 95, inciso I, do Decreto-Lei nº 37/66, assim determina:

Art.95 - Respondem pela infração:

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

(Grifo e negrito próprios do impugnante)

Pelo exposto, o importador **de direito** – importador interposto - e o importador **de fato** – sujeito passivo oculto - **CONCORREM** para a prática efetiva de interposição fraudulenta de terceiros, pois:



Assim, entende-se que, mesmo com o advento do artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, **a infração do inciso V, do artigo 23, do Decreto-Lei nº 1.455/76** é imputável tanto ao importador de direito (INTERPOSTO) como ao importador de fato (OCULTO) em coautoria, , no que tange à cobrança da multa proporcional ao valor aduaneiro.

Por fim, o próprio [§ 3º, do artigo 727, do Regulamento Aduaneiro](#) – Decreto 6.759/2009 endossa esse entendimento.

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.

(grifo e negrito nossos)

Portanto, a incidência da multa do [artigo 33 da Lei nº 11.488/07](#) não exclui a aplicação da pena de perdimento e conseqüentemente a multa equivalente ao valor aduaneiro.

■ DA BOA FÉ ALEGADA

Oportuno agora se faz trazer comentários a respeito do alegado quanto à boa fé:

É imprescindível para a análise a transcrição do artigo 136 do Código Tributário Nacional:

Responsabilidade por Infrações

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Esse artigo possui o seu correspondente no Decreto-Lei nº 37/66:

Art.94 - Constitui infração toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, que importe inobservância, por parte da pessoa natural ou jurídica, de norma estabelecida neste Decreto-Lei, no seu regulamento ou em ato administrativo de caráter normativo destinado a completá-los.

§ 1º - O regulamento e demais atos administrativos não poderão estabelecer ou disciplinar obrigação, nem definir infração ou cominar penalidade que estejam autorizadas ou previstas em lei.

§ 2º - Salvo disposição expressa em contrário, a responsabilidade por infração independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

O artigo 136 do Código Tributário Nacional é taxativo no sentido de que a responsabilidade tributária **é objetiva**.

O §2º, do artigo 94 do Decreto Lei nº 37/66, também é taxativo no sentido de que a responsabilidade por infração aduaneira **é objetiva**.

Assim, ainda agindo de boa-fé, cercado das cautelas de praxe, com razões suficientes para acreditar que está praticando um ato em conformidade com o direito, ainda que

ignore o fato de seu ato ou de seus representantes estar em descompasso com a legislação, o Impugnante não pode se furtar de sua responsabilidade.

O Código Tributário Nacional, ao preceituar a aplicação de sanção por infrações tributárias, utiliza a expressão “independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”. Linha absolutamente idêntica é adotada pelo Decreto-Lei nº 37/66.

Ambos ordenamentos desconsideram a intenção do agente ou responsável como pressuposto para a aplicação da devida punição, bem como dispensa a comprovação dos efeitos e extensão dos danos à Fazenda Pública.

A boa fé alegada, ainda que preponderante, por força dos artigos transcritos, não tem o condão de afastar a responsabilidade por infrações da legislação tributária.

Assim, o legislador ao consagrar a responsabilidade objetiva por atos infracionais, dispensa a Fazenda Pública de perquirir fatos comprovadores da presença do dolo ou da culpa e elementos de materialidade efetiva para aplicar a sanção correspondente.

■ DA INEXISTÊNCIA DE SOLIDARIEDADE DO SÓCIO YAN CHI FOR QUANTO À OMISSÃO DE DECLARAÇÃO JUNTO AO ACORDÃO RECORRIDO

A determinação do sujeito passivo da obrigação tributária principal é determinada pelo artigo 121 do Código Tributário Nacional:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

O artigo 128 do Código Tributário Nacional dispõe sobre a responsabilidade pelo crédito tributário de terceira pessoa:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Em se tratando de infração aduaneira o inciso I, do artigo 95, do Decreto-Lei nº 37/66 é taxativo:

Art.95 - Respondem pela infração:

I - conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie;

A situação tipificada no inciso V, do artigo 23, do Decreto-Lei nº 1.455/76 constitui uma infração aduaneira e os sócios das empresas envolvidas se beneficiaram dela.

O impugnante traz na impugnação extensos argumentos quanto à solidariedade passiva tributária, o interesse jurídico e aos efeitos da solidariedade tributária;

Todavia, esses argumentos são **impertinentes** porque se prestam a lidar com crédito tributário oriundo de uma **relação jurídica tributária**, que tem por gênese a prática de um determinado fato gerador.

Como visto, a multa equivalente ao valor aduaneiro, aqui exigida, decorre de **uma infração aduaneira** cujo cometimento implica na aplicação da **pena de perdimento**, consequentemente substituída pela multa em comento.

Pena de perdimento **não tem natureza de tributo** por força da definição do artigo 3º do Código Tributário Nacional.

Assim, o instituto a ser considerado **NÃO** é o da solidariedade passiva tributária (própria de crédito tributário oriunda de **fato gerador**) mas o da coautoria, na medida em que **concorreu** e se **beneficiou** da infração, nos moldes do inciso I, do artigo 95, do Decreto-Lei nº 37/66.

É como voto.

Jorge Lima Abud - Relator.