



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo n°** 10111.721990/2014-23  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão n°** 3302-014.229 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 16 de abril de 2024  
**Recorrente** NGN TELECOM TECNOLOGIA LTDA - EPP  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Data do fato gerador: 09/05/2011

IMPUGNAÇÃO NÃO APRESENTADA. REVELIA. EFEITOS.

A não apresentação tempestiva da impugnação, na dicção do Decreto n° 70.235/72, conhecido como Lei do Processo Administrativo Fiscal Federal (Lei do PAF), artigos 15, 16, §4º, e 21, caracteriza a preclusão do direito de se manifestar no processo.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE NA IMPORTAÇÃO. MULTA PELA CESSÃO DO NOME E MULTA SUBSTITUTIVA DA PENA DE PERDIMENTO. CUMULATIVIDADE.

Tratando-se de interposição fraudulenta na importação, a imposição de multa ao importador ostensivo pela cessão do nome, penalidade instituída para substituir a declaração de inaptidão da inscrição no CNPJ, não obsta a aplicação cumulativa da multa substitutiva da pena de perdimento das mercadorias importadas irregularmente, eis que se trata de sanções que objetivam tutelar bens jurídicos distintos, mormente quando esta decorre de responsabilidade solidária.

INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO ADUANEIRA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. APLICABILIDADE DO CTN.

Aplicam-se as regras gerais do CTN sobre responsabilidade solidária no caso de descumprimento de obrigação acessória de interesse da arrecadação e da fiscalização tributária prevista na legislação aduaneira.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE. DANO AO ERÁRIO. DESNECESSIDADE DE MENSURAR O EFETIVO PREJUÍZO.

A ocultação do real adquirente de mercadoria importada mediante fraude ou simulação é infração de natureza formal, considerada legalmente como dano ao Erário, independente do recolhimento dos tributos incidentes na importação, sendo desnecessário mensurar a perda gerada para o Estado, inclusive porque é inviável atribuir valor monetário ao prejuízo causado ao controle aduaneiro e à fiscalização fazendária.

**RESPONSABILIDADE PESSOAL DE DIRETORES, GERENTES OU REPRESENTANTES DAS PESSOAS JURÍDICAS. RESPONSABILIDADE SUBJETIVA. IMPUTAÇÃO. REQUISITOS. NULIDADE.**

Na dicção do art. 135, III do CTN, o sócio-gerente é responsabilizado pela prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, na condição de gerente e não pela sua condição de sócio. Os sócios-gerentes apenas respondem pelos créditos tributários lavrados contra a pessoa jurídica se resultados de atos por eles praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. É nítida, pois, a vinculação da imputação a condições específicas, que extrapolam a mera condição do agente, e que precisam ser imputadas, de forma a permitir o pleno exercício do contraditório, supremo em qualquer hipótese. Em recentes julgados do STJ, passou a prevalecer a tese de que a imputação de responsabilidade tributária aos sócios-gerentes carece da caracterização do dolo, ou ao menos da culpa, sendo, pois, a imputação de caráter subjetivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento aos recursos voluntários. Vencidas as Conselheiras Denise Madalena Green e Mariel Orsi, que votaram por dar provimento aos presentes recursos. A Conselheira Denise Madalena Green manifestou a intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Aniello Miranda Aufiero Junior - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Denise Madalena Green, Joao Jose Schini Norbiato (suplente convocado(a)), José Renato Pereira de Deus, Celso Jose Ferreira de Oliveira, Mariel Orsi Gameiro, Aniello Miranda Aufiero Junior (Presidente)

## **Relatório**

Por bem descrever os acontecimentos certificados no presente processo, adoto como parte de meu relato o relatório do acórdão 11-054.464, da 8ª Turma da DRJ/REC, de 20 de janeiro de 2017:

Contra a empresa NGN TELECOM TECNOLOGIA LTDA - EPP, ora impugnante, já devidamente qualificada nos autos deste processo, doravante denominada apenas por NGN, foi lavrado Auto de Infração no qual se formaliza a aplicação da penalidade de perdimento de mercadoria importada, convertida em pecúnia em face da impossibilidade de sua apreensão, em sede de Procedimento Especial de Fiscalização para averiguar a regularidade fiscal da aquisição de mercadoria de origem estrangeira importada pela empresa MOMENTO COMÉRCIO E REPRESENTAÇÃO LTDA,

através da declaração de importação nº 11/0834255-0, ao final do qual restara apurado a ocultação fraudulenta da primeira pela interposição da segunda, com enquadramento de sua conduta em infração tipificada como “Dano ao Erário”, na forma prevista no art. 23, V, do DI nº 1.455/76, mediante aplicação de penalidade no montante total de R\$ 144.019,66, com atribuição de responsabilidade tributária solidária à importadora MOMENTO e ao Sr. JOÃO CARLOS ANGELINI, por sua condição de dirigente/acionista de tal empresa, e aos Srs. FÁBIO ACQUATI DE CARVALHO e ALEXANDRE FONTENELE RIBEIRO, sócios-administradores da empresa autuada NGN, na forma prevista nos arts. 124, 134 e 135 do CTN, c/c o art. 95, I do DI nº 37/66.

A seguir, destacaremos os principais fatos e elementos indiciários apresentados pela fiscalização como motivação do presente lançamento, instruídos por documentos, informações e pesquisas levantados no curso da ação fiscal, constantes do Relatório de Fiscalização e seus anexos (fls. 11 a 56).

Após apresentar esclarecimentos sobre o desenvolvimento da ação fiscal, bens jurídicos protegidos pelo controle aduaneiro e prejuízos perpetrados pela interposição fraudulenta de pessoas, em síntese, as motivações e fundamentos para o lançamento foram apresentados pela fiscalização conforme se resume a seguir:

1. A empresa NGN fora constituída em 2005, possui habilitação para operar no comércio exterior na submodalidades ilimitada desde 2007, e em maio de 2011, “*teve como um de seus fornecedores a empresa MOMENTO*”, a qual, em ocasião posterior, viera a ser configura como interposta pessoa em diversas importações, com tipicidade do ilícito fiscal previsto no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, objeto do processo administrativo 10111.721469/2012-24. Os fatos e conclusões que fundamentam o presente lançamento se extraem do citado processo;

2. Conforme apurado naquela ação fiscal, os fatos e conclusões que configurariam a ocultação dos reais intervenientes nas operações de comércio exterior realizadas pela MOMENTO, em síntese, seriam: a empresa executava suas importações a partir de contratos prévios firmados com seus diversos clientes, destacando-se 120 (cento e vinte) celebrados entre os anos de 2008 e 2012, todos com data de celebração anterior ao registro de importação da respectiva mercadoria pactuada, os quais estabeleciam, em diversas situações, pagamento de parcelas antes mesmo do registro de importação, constatando-se quase sempre o repasse integral de cada importação ao cliente previamente contratado, quando a simples “*existência de contratos anteriores às importações já configuraria por si só operações de importação por conta e ordem de terceiros ou por encomenda*”; as notas fiscais de saída da mercadoria na empresa importadora “*foram emitidas 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 nestes contratos*”; “*As mercadorias importadas são diretamente repassadas aos reais adquirentes, sem transitar pelo estoque da empresa, tendo em vista que a Momento não possui depósito para armazenagem dessas mercadorias*” ;

3. “*Corroborando no sentido de que a Momento somente efetua importações para atender clientes predeterminados, repassando integralmente as mercadorias de cada DI, a empresa fiscalizada declarou, em atendimento aos itens “g” “j” do Termo de Início de Fiscalização nº 38/2012 que “não possui estoque...” e que “não possui depósito físico das mercadorias importadas nem na matriz e nem na filial, bem como em outra localidade” , conforme Anexo IV. ”; “Adicionalmente, cabe observar que a empresa possui somente dois empregados registrados em sua matriz e um em sua filial, o que revela aparente incompatibilidade entre sua capacidade operacional e os volumes transacionados no comércio exterior.”;*

4. “*Os elementos já citados neste Relatório formam a convicção de que a relação entre a empresa Momento e os reais adquirentes das mercadorias é uma relação que visa a*

*ocultar os verdadeiros responsáveis pela importação destes produtos e que ficaram ocultos em todas as declarações e documentos apresentados a RFB”; “Os contratos*

*celebrados pela empresa Momento com seus clientes possibilita-nos concluir, em razão das formas de pagamento estabelecidas nestes contratos, que ora a Momento figura como importador por conta e ordem, ora figura como importador por encomenda, descumprindo em ambas as situações, a obrigação de informar acerca do real adquirente dessas mercadorias em cada Declaração de Importação.” ; “Ao descumprir a obrigação descrita no parágrafo anterior, a empresa Momento cometeu a infração prevista na legislação como ocultação do comprador ou responsável pelas operações de importação;*

5. Entre os referidos contratos celebrados pela MOMENTO e seus clientes, destaca-se UM com a NGM (anexo às fls. 348 a 352), objeto do presente lançamento. Intimada a apresentar documentos no interesse da ação fiscal, entre outros, a autuada teria apresentado cópia do referido contrato, dos livros diário e razão e dos extratos bancários da movimentação financeiro da empresa para período anterior e posterior à realização da operação;

6. O prazo de pagamento do referido contrato era de 30 (trinta) dias após a emissão da nota fiscal de venda pela MOMENTO, restando claro na documentação apresentada (comprovante de transferência, extrato bancário e contabilidade) que o efetivo pagamento ocorrera no dia 2 de junho de 2011, próximo à data prevista no contrato;

7. A documentação em questão permitiu “à fiscalização comprovar que a importação em questão foi feita em cumprimento a um contrato previamente firmado entre a MOMENTO e a NGN, de nº 001/2011, datado do dia 11 de abril de 2011, ou seja, quase um mês antes do registro da DI em questão”, restando assim “evidente que a operação em questão, entre a MOMENTO e a NGN, não se tratava de revenda de mercadorias, mas sim de uma mera prestação de serviços de importação pela MOMENTO à NGN”, o que demonstraria, de forma inequívoca, “que a importação fora feita em favor de encomendante pré-determinado, a NGN, sem a qual a importação não teria ocorrido, mas que permaneceu oculta até a presente fiscalização”;

8. Aduz ainda que: “A existência de um contrato prévio para fornecimento dos bens importados, anterior à importação, e a transferência integral das mercadorias para a NGN no mesmo dia do desembarço da DI são suficientes para concluir que cerca de um mês antes do registro da DI a importadora MOMENTO já sabia a quem as mercadorias importadas seriam destinadas, mas ainda assim declarou a importação como própria, e repassou a totalidade das mercadorias à real interessada e real adquirente dos bens, a NGN, que permaneceu oculta ao longo de todo o processo de importação”;

9. Por tais razões, concluiu a fiscalização que a MOMENTO teria se interposto fraudulenta na importação que realizara com vistas à ocultação da posição de responsável tributário da empresa NGN, conduta que se subsumiria às disposições do art. 23, V, do DI nº 1.455, de 1976, com aplicação da pena de perdimento às mercadorias importadas, convertida em pecúnia pela sua não localização, com atribuição de responsabilidade solidária às empresas citadas e seus respectivos sócios-gerentes (fls. 58 a 59 e 62 a 69), anteriormente identificados.

De outra parte, contraditando o procedimento em causa, as contrarrazões apresentadas pela impugnante NGN podem ser sinteticamente descritas como seguem (fls. 1.798 a 1.805):

(A) Preliminarmente, alega preterição de seu direito de defesa, pelo fato de “não ter sido encaminhada com a notificação cópia do processo ou as suas principais peças, bem como o fato do mesmo, embora digital, não ser de acesso virtual pela impugnante ou seu advogado, uma vez que não está disponibilizado esse tipo de consulta e que a

*própria notificação da autuação informa que informações sobre o processo só poderão ser obtidas na unidade da RFB ALF AEROP. INT DE BRASÍLIA, o que dificulta o direito ao contraditório e à ampla defesa [...]”, requerendo, pois, a disponibilização do processo 10111.721990/2014-23, bem como a dilatação de seu prazo de impugnação por 30 (trinta) dias, após ciência ao inteiro conteúdo do processo referido;*

(B) Quanto ao mérito, alega inicialmente não ter atuado como adquirente oculto, mas como mero adquirente no mercado interno, uma vez que necessitando assegurar a aquisição de 305 roteadores da marca Huawei Symantec, procurou a MOMENTO, representante e distribuidora da marca no país, a qual afirmou dispor da mercadoria, porém com um prazo de entrega de 15 (quinze) dias, com pagamento previsto para 30 (trinta) dias após entrega da mercadoria e garantia de 12 (doze) meses, com suporte técnico incluso;

(C) Ressalta que a vendedora MOMENTO obteve lucro na operação, conforme cálculos que destaca, na ordem de 91% e que possui RADAR, e como tal, poderia ter importado o produto, não fosse a vendedora deter a exclusividade de representação e distribuição da marca à época. A impugnante desconhecia a estrutura e modo operacional da MOMENTO, tampouco seria seu dever conhecê-los;

(D) O tipo infracional autuado é uma figura delituosa que só se configura no caso da intermediação comercial que visa a ocultar, em artifício doloso, o real interveniente, com o emprego de recursos ilícitos, o que não é o caso; se houve alguma irregularidade fiscal, esta seria de responsabilidade da MOMENTO, que afirmou dispor do produto em estoque, quando na verdade o acabou importando;

(E) Ante o exposto, requer a improcedência do lançamento.

De sua parte, as contrarrazões apresentadas pela segunda impugnante MOMENTO, que por seu teor tece também considerações em favor de seu sócio-gerente Sr. JOÃO CARLOS ANGELINI, podem ser sintetizadas como seguem (fls. 1.820 a 1.871):

(F) Preliminarmente, alega nulidade pela imputação de sujeição passiva à empresa e seu sócio-gerente Sr. JOÃO CARLOS ANGELINI pelas seguintes razões:

- Com o advento da Lei nº 11.488/2007, art. 33, deixou de ser imputado ao importador a penalidade prevista no art. 23, V, do DI nº 1.455/76, em conformidade ao princípio do “*non bis in idem*”, albergado no Direito Aduaneiro nos arts. 99 e 100 do DI nº 37/66. A MOMENTO deveria ser imputada apenas pela multa prevista no referido art. 33, o que já ocorre através do processo 10111.721469/2012-24;

- A multa por infração aduaneira não possui natureza tributária, de forma que as disposições constantes do CTN não lhe são aplicáveis, o que demonstra a impropriedade do enquadramento legal utilizado para fundamentar a sujeição passiva imputada;

- Carece de fundamentação e motivação o ato de sujeição passiva, uma vez que a autoridade fiscal se limitou a citar diversos dispositivos da legislação, sem descrever a suposta conduta que se subsumiria à tipificação destacada;

(G) Quanto ao mérito, classifica o lançamento como de uma ‘irrazoabilidade estratosférica’, não restando comprado nos autos qualquer conduta fraudulenta no intuito de abastecer a economia informal, lavagem de dinheiro, ocultação de bens, subfaturamento, empresa de fachada e sonegação fiscal. Ressalta que quem tem o intuito de fraudar não formaliza contratos com os adquirentes das mercadorias, contabiliza nos livros fiscais (diário/razão) todas suas operações de comércio exterior e os fornecem à fiscalização, juntamente com todos os extratos bancários de sua movimentação financeira;

(H) A única questão apontada nos autos é a ausência de indicação de seus adquirentes nos campos de preenchimento da declaração de importação. “A impugnante agiu achando que se encontrava na legalidade, sem qualquer intenção de burlar a legislação aduaneira, até por isso suas operações ocorreram de forma contínua por meio de contratos de compra e venda formais e usuais, tão como o registro contábil de TODAS as comercializações”;

(I) A impugnante é empresa regularmente constituída desde 2005, atual na área de comércio de bens, adquirindo-os no mercado interno e externo; empreende a importação dentro de uma expertise adquirida em área complexa e específica;

(J) Ressalta que nos contratos que celebrou com seus clientes “não houve a especificação pela importação de qualquer produto, escolha esta a cargo da ora impugnante, que de acordo com sua expertise comercial avalia se a aquisição no mercado interno era mais vantajosa financeiramente que a importação e vice-versa”;

(K) Inexiste a demonstração de fraude na transação objeto do presente lançamento, imprescindível à configuração do ilícito. A fraude não se presume, precisa ser demonstrada, o que não ocorre para o caso. Inexiste ainda qualquer demonstração de dano ao Erário, igualmente imprescindível à imputação pretendida;

(L) É equivocada a conclusão da fiscalização de baixa agregação no valor de revenda da mercadoria importada, uma vez que em seu cômputo não foi considerado benefício de redução no ICMS do qual a impugnante é beneficiária;

(M) Ante o exposto, requer o afastamento da impugnante e seu representante legal da posição de sujeição passiva no presente lançamento e a improcedência do lançamento.

É o que importa relatar.

O acórdão do qual foi retirado o relato acima julgou improcedente as impugnações, nos seguintes termos:

I) Julgar a impugnação da NGN TELECOM TECNOLOGIA LTDA – EPP improcedente para:

a) PRELIMINARMENTE, por unanimidade de votos, rejeitar as alegações apresentadas.

b) NO MÉRITO, pelo voto de qualidade, julgar a impugnação improcedente e manter integralmente o crédito tributário. Vencidos os julgadores Eni Sávio Nunes dos Santos e Telmo Antônio Beltrão Figueiredo Filho. Designado, para relatar o voto vencedor, o julgador Daniel Mariz Marinho.

II) Julgar a impugnação da MOMENTO COMÉRCIO E REPRESENTAÇÃO LTDA, pelo voto de qualidade, improcedente e manter integralmente o crédito tributário. Vencidos os julgadores Eni Sávio Nunes dos Santos e Telmo Antônio Beltrão Figueiredo Filho. Designado, para relatar o voto vencedor, o julgador Daniel Mariz Marinho.

III) Julgar, por unanimidade de votos, NULA, por vício material, a imputação de responsabilidade tributária solidária aos Srs. JOÃO CARLOS ANGELINI, FÁBIO ACQUATI DE CARVALHO e ALEXANDRE FONTENELE RIBEIRO, excluindo, conseqüentemente, os mesmos do pólo passivo da presente lide.

Inconformadas com a decisão acima, recorreram as contribuintes NGN TELECON e MOMENTO, reprisando o que fora trazido pelas peças de defesa.

Passo seguinte o processo foi encaminhado para minha relatoria.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro José Renato Pereira de Deus, Relator.

Os recursos são tempestivos, motivo pelo qual passam a ser analisados.

Entendo não haver reparo a ser feito à decisão guerreada, primeiro por ter acertadamente descrito os fatos e motivação, além de não ter havido modificação da mesma pelas razões trazidas nos recursos voluntários.

Por tais razões, peço vênica para adotar como minhas as razões de decidir do acórdão guerreado:

### Preliminar

O impugnante se insurge "quanto ao fato de não ter sido encaminhada com a notificação a cópia do processo ou as suas principais peças, bem como o fato do mesmo, embora digital, não ser de acesso virtual pela impugnante ou seu advogado, uma vez que não está disponibilizada esse tipo de consulta e que a própria notificação da autuação informa que informações sobre o processo só poderão ser obtidas na unidade da RFB ALF AEROP. INT. DE BRASÍLIA, o que dificulta o direito ao contraditório e à ampla defesa insculpidos no artigo 5º, LV da Constituição da República".

Quanto a esse fato, observa-se que o art. 26 da Lei 9.784/1999 especifica os elementos que, obrigatoriamente, devem conter no ato que comunica, ao contribuinte, a imposição de deveres, ônus, sanções ou restrição ao exercício de direitos e atividades e os atos de outra natureza.

### Lei 9.784/1999

.....

Art. 26. O órgão competente perante o qual tramita o processo administrativo determinará a intimação do interessado para ciência de decisão ou a efetivação de diligências.

§ 1º A intimação deverá conter:

- I - identificação do intimado e nome do órgão ou entidade administrativa;
- II - finalidade da intimação;
- III - data, hora e local em que deve comparecer;
- IV - se o intimado deve comparecer pessoalmente, ou fazer-se representar;

V - informação da continuidade do processo independentemente do seu comparecimento;

VI - indicação dos fatos e fundamentos legais pertinentes.

.....

Art. 28. Devem ser objeto de intimação os atos do processo que resultem para o interessado em imposição de deveres, ônus, sanções ou restrição ao exercício de direitos e atividades e os atos de outra natureza, de seu interesse

.....

Pela leitura do dispositivo supratranscrito, não se verifica a obrigatoriedade de apresentação ao contribuinte, de ofício, juntamente com a notificação, da cópia integral do processo ou de suas "principais" peças.

O direito ao acesso aos dados do processo encontra-se garantido pelo art. 46 da já citada Lei 9.784/1999:

.....

Art. 46. Os interessados têm direito à vista do processo e a obter certidões ou cópias reprográficas dos dados e documentos que o integram, ressalvados os dados e documentos de terceiros protegidos por sigilo ou pelo direito à privacidade, à honra e à imagem.

.....

Não há, nos autos, quaisquer elementos que levem à conclusão de que o impugnante foi privado do acesso aos documentos do processo. Foi, inclusive, orientado quanto ao local onde poderia obtê-los.

O contribuinte requer, ainda, "a disponibilização do processo digital nº 10111.721990/2014-23 pelo sistema e-CAC, bem como a dilação do prazo para a apresentação da impugnação por trinta dias após a liberação e ciência do acesso ao processo digital".

Conforme o "Manual Simplificado do e-Processo no Portal e-CAC", o contribuinte somente poderá consultar os documentos dos processos no e-CAC quando optante pelo DTE - Domicílio Tributário Eletrônico.

## 01- Consultar Processos Digitais

Fig. 05

Nº Processo	Modalidade	Data do Processo	Assento COMPROT	Tipo do Processo	Subtipo Processo	Tributos
10010 00002/0014-10	Digital	15/08/2014	NON MEMORIAL	MEMORIAL	MEMORIAL	
10010 00003/0014-43	Digital	06/08/2014	Teste Homologação	ATENIMENTO	ATENIMENTO	
10010 00003/0014-96	Digital	05/08/2014		MEMORIAL	MEMORIAL	

Dentro da funcionalidade Consultar Processos Digitais o contribuinte pode consultar documentos, histórico de movimentação, informações sobre dossiês e processos digitais e sobre processos juntados ou vinculados.

**IMPORTANTE:** O CONTRIBUINTE SOMENTE PODERÁ CONSULTAR OS DOCUMENTOS DOS PROCESSOS QUANDO OPTANTE PELO DTE - DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO ELETRÔNICO.

Consultando o sistema CNPJ, da Receita Federal do Brasil, verifica-se que o impugnante **NÃO optou pelo DTE**.

```

CNPJ: 07.207.722/0001-60
ENTE FEDERATIVO NAO INFORMADO
DATA PRIM. VINCULO: 17/01/2005      PORTE DA EMPRESA: EMPRESA DE PEQUENO PORTE
OPCAO SIMPLES NACIONAL: NAO      SIMEI: NAO      OPCAO DTE: NAO
CNAE: 4652-4-00 Comércio atacadista de componentes eletrônicos e equipamentos
de telefonia e comunicação

SEGUNDO TELEFONE: 11-39988282
NAT JUR: 206-2 Sociedade Empresária Limitada
CNPJ ADMINISTRADOR:      ORGAO ADUANEIRO - 0816500
  
```

Portanto, cabia ao contribuinte a realização dos procedimentos necessários à habilitação para acesso aos documentos do processo via e-CAC.

Pelo exposto, voto pela rejeição à questão preliminar apresentada.

### Mérito

Conforme entendimento do ilustre relator, "*Pelas razões da autoridade fiscal, a configuração do ilícito restaria evidenciada na mera existência de contrato entre a impugnante e o importador MOMENTO para aquisição de mercadoria importada, celebrado em ocasião anterior ao início de sua importação..... Como antes já visto, sem que intervenha nos atos de execução da importação, inexistente hipótese de sujeição passiva tributária para terceiro. No caso, na leitura do contrato referido pela fiscalização (fls. 348 a 352), não se observa qualquer disposição que vá além da mera contratação da coisa pactuada, sua forma de pagamento e entrega no mercado interno, ali não se vislumbrando qualquer ato de interveniência do encomendante nos atos de execução da importação, seja em mando, suporte ou resultados*".

Inicialmente, quero salientar que acompanho a tese onde, não havendo "*interveniência do encomendante nos atos de importação, seja em mando, suporte ou resultados*", não há que se falar em sujeição passiva tributária para terceiro.

Contudo, considerando o caso concreto ora trazido a julgamento por este colegiado, peço licença para discordar quanto ao seu enquadramento na mencionada tese.

Entendo que o supracitado contrato, **ao estipular os seus valores em dólares (fl. 352)**, terminou por incluir o adquirente da mercadoria, no caso a NGN, no "risco cambial" e, conseqüentemente, **nos resultados da operação**. Exemplificando: se a MOMENTO estipulasse um valor em reais no momento da assinatura do contrato e, posteriormente, houvesse uma variação cambial, desfavorável à MOMENTO, o prejuízo seria arcado integralmente por esta. Ao estipular o valor em dólares e considerar, quanto a recebimento do pagamento, a taxa de câmbio do dia do pagamento, a MOMENTO "repassa" o risco ao cliente, no caso a NGN. Dessa forma, a NGN passa a ser um dos componentes da própria operação de importação.

Destaque-se o anexo II do contrato (fl. 352), onde consta que "*O prazo para pagamento será de 30 (trinta) dias após a emissão da nota fiscal. Havendo variação do dólar comercial da data da emissão da nota fiscal até a data do pagamento, será emitida nota fiscal complementar com data de vencimento de até 10 dias da nova emissão*".

No caso concreto, o câmbio na data da emissão da nota fiscal (09/05/2011) era de R\$ 1,6191 enquanto que o câmbio da data do pagamento (02/06/2011) foi de R\$ 1,5797. Por isso, não houve a necessidade de emissão de nota fiscal complementar.

Quanto aos outros argumentos apresentados pela fiscalização e mencionados pelo relator, quais sejam: a transferência imediata e integral da mercadoria importada por ocasião da conclusão de seu despacho de importação para o estabelecimento do adquirente, a ausência de estoque no estabelecimento do importador, aparente incompatibilidade do número de funcionários e baixo valor de agregação, **entendo que todos são decorrentes da própria sistemática de importação por encomenda onde não existiriam quaisquer problemas acaso a mesma tivesse sido realizada de forma lícita**. No caso do baixo valor de agregação, tal fato apenas demonstra que a operação em verdade foi uma prestação de serviços por parte da MOMENTO. O próprio contrato se chama "CONTRATO DE COMPRA E VENDA DE **SERVIÇOS E OUTRAS AVENÇAS**".

No caso concreto em julgamento, considerando a caracterização da importação por encomenda devido à existência de contrato prévio, os argumentos citados no parágrafo anterior tornam-se irrelevantes quanto à caracterização da interposição fraudulenta de terceiros.

Os mesmos são indícios relevantes quando se busca caracterizar uma importação direta como, de fato, uma importação por conta e ordem de terceiros onde o real adquirente foi ocultado.

#### ***Modalidades de Importação***

Para um melhor desenvolvimento argumentativo, vejamos as três modalidades de operação de importação, a seguir sinteticamente descritas:

**a) Direta ou por conta própria.** Também conhecida como "comum". É aquela em que a iniciativa de trazer determinada mercadoria do exterior parte do próprio importador, que responde por todas as fases da importação (desde os contatos com o exportador até a liberação pela Aduana) e fornece os recursos para esse fim. Nessa espécie, o importador é também o "real adquirente", pois compra a mercadoria **para atender interesse exclusivamente seu**, podendo incorporá-la ao seu patrimônio **ou ofertá-la no mercado interno**, para revenda a clientes eventuais e **incertos**. No caso concreto, ora sob julgamento, verifica-se, **apesar de a operação ter sido declarada como tal**, não se tratar deste tipo. **A MOMENTO não agiu sob seu interesse exclusivo tampouco ofertou no mercado interno a um cliente incerto**. Observa-se que a importação direta tem como **traço característico o fato de o importador ser o único interessado direto na mercadoria importada**. Ainda que tenha por objetivo a posterior revenda dela, **isto se dará a um comprador indeterminado, sendo tal negócio evento futuro e incerto**. Ou seja, o bem não é trazido do exterior para atender a interesse específico de outrem,

previamente conhecido, mas tão somente o do importador. Por esse motivo, a operação é realizada por conta e risco dele.

b) **Por conta e ordem de terceiro.** Aqui o interessado em adquirir a mercadoria no exterior contrata os serviços de terceiro para proceder à importação, ficando este incumbido dos procedimentos necessários para registro e liberação da mercadoria perante a Aduana, podendo ainda realizar outros serviços relacionados com a transação comercial, como a cotação de preços e a intermediação comercial. Assim, tem-se a figura do importador, que registra a declaração de importação e é remunerado pelos serviços prestados, pouco lhe interessando a mercadoria importada; e a do real adquirente, que tem interesse direto na mercadoria e fornece os recursos necessários para realizar a operação. (Legislação específica: IN SRF 225/2002; MP n.º 2.158-35/2001, arts. 77 a 81-A)

c) **Por encomenda.** Neste tipo de importação tem as figuras do importador e do encomendante predeterminado, que contrata o primeiro para lhe fornecer determinada mercadoria a ser adquirida no exterior. A diferença básica em relação à importação por conta e ordem é que neste caso é o importador quem banca a operação, sendo o mesmo remunerado pelo lucro na revenda da mercadoria importada ao encomendante. (Legislação específica: IN SRF n.º 634/2006 e Lei n.º 11.281/2006, art. 11). **Observa-se ter sido essa, de fato, a operação ocorrida no presente processo. Conforme os autos, houve um contrato prévio entre as partes. A MOMENTO realizou a operação utilizando recursos próprios, tendo, entretanto, um destinatário previamente definido.**

#### *Terceirização da operação de importação*

A importação por conta e ordem de terceiro e a por encomenda configuram as **duas únicas modalidades legais de terceirização dessa operação, fora das quais ela se insere no campo da ilicitude.** Nessas modalidades o importador não tem interesse direto na mercadoria importada, pouco importando qual seja ela. Assim, a importação somente é deflagrada por conta da participação do real adquirente, razão pela qual ele recebe essa denominação e **responde solidariamente pelos tributos incidentes na operação, bem como por eventual infração à legislação aduaneira.**

No caso concreto, o interesse na aquisição da mercadoria era todo da NGN que já tinha, inclusive, um comprador predeterminado, qual seja, a empresa HP FINANCIAL SERVICES. Conforme os autos, a mercadoria foi vendida quase em sua totalidade (300 de 305 unidades) à esta um dia após o registro da DI.

Nas modalidades de importação terceirizada, **além de ser necessária a habilitação de todos os intervenientes no Siscomex,** cabe ao adquirente providenciar também, junto a unidade da Receita Federal com jurisdição para fiscalização aduaneira de seu estabelecimento matriz, a apresentação de cópia do contrato de prestação de serviços ou de encomenda das mercadorias firmado com o importador, conforme o caso, a fim de que a empresa contratada seja devidamente vinculada no Siscomex, pelo prazo previsto no contrato.

A NGN, apesar de já habilitada no Siscomex, não cumpriu os trâmites relativos à sua caracterização como encomendante na operação de importação objeto deste processo.

O prévio registro do contrato entre o real adquirente e o importador, bem como a indicação de ambos na declaração de importação, são **requisitos importantes para garantir a transparência e higidez da operação. O atendimento a esses requisitos repercute diretamente na eficácia do controle aduaneiro e da auditoria fiscal, pois proporciona ao Fisco condições para fazer a correta avaliação prévia do risco da operação e examinar o cumprimento das obrigações tributárias (principal e acessórias) pelas partes envolvidas.**

Quando a importação é feita com a **finalidade de atender um interesse específico de terceiro em determinada mercadoria**, está-se diante de uma interposição de pessoa na importação, **a qual deve ser realizada em conformidade com a legislação regente, sob pena de caracterizar-se como ilícita**. A interposição fraudulenta é o ato em que uma pessoa aparenta **formalmente** ser a única responsável por um negócio que, **de fato**, não realizou ou não o fez para atender interesse exclusivamente seu, interpondo-se entre as partes diretamente interessadas, de modo a ocultar uma delas, simulando ser a real e exclusiva interessada direta na transação.

A interposição ilícita de pessoas na importação, especialmente para ocultar o real comprador da mercadoria, **acarreta dano ao controle aduaneiro, uma vez que o interessado direto na operação não aparece para a fiscalização aduaneira, prejudicando a análise de risco da operação e impossibilitando o exame do cumprimento das obrigações principais e acessórias por parte dos intervenientes**. Portanto, esse ilícito não atinge a esfera de interesse exclusivamente tributário, razão pela qual, mesmo não sendo constatada falta ou insuficiência de recolhimento de tributo, ainda assim perpetra-se o dano ao Estado, em sua atividade de controle do comércio exterior.

No caso em tela, a empresa NGN não foi submetida à análise de risco pois não constava como interveniente da operação. Observa-se, ainda, conforme os autos, uma consequência arrecadatória da conduta: houve quebra da "cadeia" do IPI. A NGN, acaso tivesse participado de forma lícita da operação de importação, seria equiparada a industrial pela legislação do IPI e, quando revendesse a mercadoria, o que de fato, ocorreu, teria recolhido, de forma devida, o que não ocorreu, os tributos incidentes.

**Há de se destacar, inclusive, que, conforme os autos e já mencionado nesse voto, a própria NGN, quando encomendou sua mercadoria à MOMENTO, já tinha, ela própria, um cliente determinado, qual seja, a HP FINANCIAL, que por sua vez, arrendou a mercadoria no mesmo dia para uma outra empresa, a TECBAN (fls. 355/356).**

#### *Interposição fraudulenta de terceiros*

Configura-se uma fraude ou simulação quando a operação de importação é **formalmente** declarada ao Fisco como sendo por conta própria, mas **de fato** foi realizada mediante interposição de uma empresa, que promoveu a importação por conta e ordem de terceiros ou para encomendante predeterminado, com ocultação do verdadeiro adquirente ou encomendante perante a Aduana.

No Auto de Infração em apreço ficou devidamente demonstrado que, em relação à mercadoria objeto da exação fiscal, existia um contrato de compra e venda firmados entre as empresas NGN e MOMENTO anteriormente à correspondente importação. **A existência desse contratos é fato incontroverso, assim como a correlação dele com a mercadoria importada.**

Quanto esse aspecto, a defesa da MOMENTO alegou que o referido contrato não configura encomenda de mercadorias a serem importadas, pois cabia a ela decidir entre importar ou adquirir no mercado interno as mercadorias a serem fornecidas à NGN, conforme a melhor estratégia mercadológica por ocasião da compra. Sendo assim, não haveria a figura do real adquirente nem do encomendante predeterminado.

Vislumbro aí um equívoco na argumentação da MOMENTO. Quando a empresa afirma que pode, a seu bel-prazer, decidir se vai adquirir as mercadorias no mercado interno ou externo ignora, deliberadamente, o fato de que, **acaso decida adquirir no mercado externo, existem normas destinadas a regular o procedimento**. Quando decide adquirir mercadorias destinadas a encomendantes predeterminados no mercado externo e não segue as normas instituídas, a empresa pratica concorrência desleal com os pares

que seguem os tramites regulares além de, obviamente, como já mencionado, **ocultar o adquirente predeterminado dos controles fazendários.**

Além do relatado no parágrafo precedente, verifica-se, conforme os autos, que, no procedimento especial a que foi submetida a MOMENTO com base na IN SRF n.º 228/2002 (formalizado no processo administrativo n.º 10111.721469/2012-24), o qual subsidiou o lançamento em apreço, a mesma foi intimada a fornecer **todos** os contratos de compra e venda firmados no período de 2008 a 2012 (TIF n.º 42/2012), e apresentou 120 (cento e vinte) contratos, abrangendo 6 (seis) grandes clientes para fornecimento de mercadorias **que foram todas importadas**, segundo constatou a fiscalização.

Vê-se, portanto, que não foi só em relação à NGN que o contrato de compra e venda apresentado pela MOMENTO é referente a mercadorias adquiridas no exterior. A **MOMENTO não apresentou nenhum contrato de compra e venda em que as mercadorias fornecidas a qualquer um de seus clientes tenham sido compradas no mercado interno.**

Demonstra-se, assim, a existência de uma conduta reiterada e única por parte da importadora. O próprio fato de o contrato com a NGN ter os seus valores estipulados em dólares denota a intenção da prestadora do serviço em realizar uma operação de importação. Conforme ficou demonstrado, a NGN era quem tinha interesse direto nas mercadorias objeto da autuação posto que a NGN já tinha, inclusive, um comprador determinado (HP). O foco da MOMENTO era apenas na operação em si, pouco importando quais os bens que seriam importados. Portanto, trata-se de modalidade de importação indireta, **devendo todas as partes intervenientes estarem devidamente formalizadas perante a Receita Federal, conforme determina a legislação regente.**

Ocorre que a MOMENTO registrou essas operações como próprias, ocultando assim a participação da NGN. Tal procedimento afronta expressa determinação legal, seja na importação por conta e ordem de terceiros, **seja na por encomenda.**

Portanto, nem a NGN adotou as providências a seu encargo perante a Receita Federal (vinculação à MOMENTO no Siscomex), nem a MOMENTO, que registrou todas as importações na modalidade própria ou direta, como se o interesse na aquisição das mercadorias importadas fosse único e exclusivamente dela.

Dessa forma, **ficou devidamente comprovada a ocultação indevida da NGN nas importações em foco.**

A autoridade lançadora enquadrou a conduta considerada irregular (ocultação do real adquirente de mercadorias importadas) no art. 23, V, c/c §§ 1º e 3º do Decreto-lei n.º 1.455, de 1976, *in verbis*:

*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 n.º 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 n.º 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)** (Destaquei)

#### **Componente volitivo da conduta**

Conforme se pode constatar, a presença do componente volitivo na conduta do infrator é determinante para caracterizar a irregularidade em tela, uma vez que a legislação exige que a ocultação de qualquer um dos intervenientes ali definidos seja realizada **mediante fraude ou simulação**. Passemos então à análise desse aspecto.

Entendo, neste ponto, que a demonstração do componente volitivo se **dá por via indireta posto que é impossível penetrar nas consciências dos agentes envolvidos para caracterizar o dolo de forma direta e inequívoca**.

A NGN, ao insurgir-se contra o Auto de Infração componente deste processo, basicamente alegou que adquiriu as mercadorias "imaginando" que as mesmas já estariam nacionalizadas, posto que a MOMENTO teria afirmado que as teria em estoque.

Essa afirmação, contudo, carece de verossimilhança pois o contrato assinado entre a NGN e a MOMENTO estipulava o valor da transação em moeda estrangeira. **Ora, não faz sentido uma operação no mercado interno, com mercadorias nacionalizadas, ter o seu valor estipulado em dólares. A NGN, ao firmar um compromisso desta forma, participou do risco da variação cambial.**

Posto isso, partindo do pressuposto que a NGN tinha conhecimento de que a MOMENTO iria promover uma operação de importação, pergunta-se: A NGN teria conhecimento acerca da necessidade de ser vinculada à operação como encomendante?

Entendo que a resposta é SIM. A NGN, conforme os autos, **é habilitada no Siscomex**. Dessa forma, não se trata de uma empresa ignorante acerca dos trâmites relativos às três modalidades de importação, entre estas, **a por encomenda**.

A NGN, ao não constar como encomendante na operação de importação, "livrou-se" da condição de contribuinte do IPI, tendo, dessa forma, não recolhido o mesmo de forma devida quando repassou a mercadoria à HP no dia 10 de maio de 2011 **(um dia após o registro da DI pela MOMENTO)**.

A NGN, ao não constar como encomendante na operação de importação, "livrou-se" dos controles aduaneiros, notadamente do gerenciamento de riscos.

Destarte, analisando o quadro indiciário, tem-se que:

a) a NGN é a real interessada nas mercadorias objeto da autuação, conforme contrato de compra e venda presente no processo e a existência de um cliente predeterminado da própria NGN.

b) ambas as empresas tinham conhecimento que as mercadorias a serem fornecidas pela MOMENTO seriam importadas, como de fato foram.

**Deve-se, destacar, novamente, neste ponto, o fato de que os valores, apresentados no contrato, foram estipulados em moeda estrangeira;**

c) a legislação define claramente as modalidades de importação indireta admitidas (por conta e ordem de terceiros e por encomenda) **e os requisitos delas;** e

d) a participação da NGN nas operações em foco não foi devidamente formalizada perante a Receita Federal; e

e) **houve quebra da cadeia do IPI.**

Além desses aspectos, ficou evidente nos autos que, sem a participação da NGN, a MOMENTO não teria realizado as importações em foco, ainda que dispusesse de recursos para tanto. O interessado nas mercadorias importadas era claramente a NGN, tendo a MOMENTO atuado como intermediária para proceder a aquisição delas no exterior. **Logo, não há como confundir essas operações com a importação própria ou direta, que é realizada por conta e risco do importador, para atender interesse exclusivamente dele. Nesse caso, ainda que a mercadoria importada seja para revenda, esta será para interessados eventuais e incertos, pelo preço de mercado na ocasião.**

**Lembra-se, ainda, novamente, que no caso corrente ocorreu a quebra da cadeia do IPI.**

Observa-se que são muitos os elementos indicadores de que a ocultação da NGN não foi decorrente de erro ou negligência das partes envolvidas. A clareza da legislação regente, as circunstâncias específicas das operações em foco, a sistemática de atuação da MOMENTO, o fato de que a NGN tinha habilitação para operar no comércio exterior e foi "incapaz" de apenas realizar uma vinculação como encomendante e a quebra da cadeia do IPI **levam à conclusão que a participação do real adquirente das mercadorias objeto da atuação foi deliberadamente ocultada.**

Os elementos trazidos aos autos, juntados às evidências mostradas em um encadeamento lógico de fatos, formam robusto conjunto probatório que firma a tese à qual se filiou a fiscalização. Mesmo sob ótica exacerbadamente conservadora, em que referidos elementos fossem vistos apenas como indícios, os mesmos são harmoniosos e concordantes o bastante para se converterem em prova. Nesse sentido, cita-se a antiga mas ainda valiosa jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, consubstanciada em acórdão relatado pelo insigne jurista Aliomar Baleeiro, com o seguinte dizer:

**“SIMULAÇÃO. INDÍCIOS VÁRIOS E CONCORDANTES SÃO PROVA” (RE n.º 68006/MG. Publicado no Diário da Justiça de 14/11/1969).**

Dessa forma, **considero que a ocultação da NGN nas operações sob exame foi realizada mediante simulação e fraude à lei caracterizando, desta forma, a interposição fraudulenta na importação em tela.** Ficou evidente que importações para atender interesse direto da NGN foram **formalizadas** perante o Fisco como operações próprias da MOMENTO, de modo a não ser necessário o atendimento dos requisitos legais estabelecidos para a importação indireta e ocultar do Fisco o verdadeiro comprador das mercadorias importadas e permitir a este "escapar" da condição de contribuinte do IPI.

***Sujeição Passiva Solidária por parte da MOMENTO***

A empresa MOMENTO, em sua impugnação, se insurge contra a imputação de solidariedade passiva argumentando que o regime do CTN não se aplica às dívidas de natureza não tributária bem como alega nulidade quanto à legitimidade passiva para responder pela multa substitutiva da pena de perdimento, em vista da Lei 11.488/2007.

***Legitimidade passiva para responder pela multa substitutiva da pena de perdimento***

A interposição fraudulenta na importação concretiza duas hipóteses infracionais distintas, previstas em dispositivos legais específicos: art. 33 da Lei nº 11.488/2007 e art. 23, § 1º, V do Decreto-lei nº 1.455/1976, que objetivam tutelar bens jurídicos próprios: a higidez do Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas, que não deve ser

utilizado para registro de empresas com fins espúrios, e o controle aduaneiro, respectivamente. Dessa forma, ainda que as mencionadas multas sejam cominadas ao mesmo sujeito passivo, não ficaria caracterizada dupla penalização pela mesma infração.

Nesse caso, o art. 99 do Decreto-lei n 37/1966 é cristalino ao dispor que cada infração deve ser apenada com sua correspondente multa, cumulativamente, consoante se reproduz:

*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.***

[...] (Destaque na reprodução)

Reforçando esse entendimento, o art. 727 do Decreto nº 6.759/2009, Regulamento Aduaneiro em vigor, contém norma de caráter meramente interpretativo que assim dispõe:

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

Tem-se, ainda, a Solução de Consulta Interna COSIT nº 9, "Na importação realizada com interposição fraudulenta de terceiro, em que for identificado o real adquirente da mercadoria, tanto o importador oculto como o ostensivo podem ser qualificados como contribuintes dos tributos e penalidades incidentes na operação, exceto em relação à multa por cessão do nome, que é específica da interposta pessoa".

Por fim, Bernardo Alves da Silva Júnior, Procurador da Fazenda Nacional em Brasília, vem proporcionar precisa e robusta contribuição quanto à adequada hermenêutica:

### **NÃO É ILEGAL ACUMULAR PENALIDADES POR FRAUDE**

*Enorme controvérsia ferve nos órgãos judiciais e administrativos competentes para dirimir contendas tributárias acerca da aplicação das multas previstas no artigo 23, inciso V, parágrafo 3º do Decreto-lei 1.455/1976, e artigo 33 da Lei 11.488/2007, que prevêem infrações derivadas da interposição fraudulenta de terceiros em operações de comércio exterior.*

*O cerne da discussão atine aos efeitos oriundos do art. 33 da Lei 11.488/2007, notadamente no que tange à interposição fraudulenta de terceiros materializada pela conduta de cessão do nome para o acobertamento dos reais intervenientes em operação de importação, a qual também é regulada pelo art. 23, inciso V, parágrafos 1º e 3º do Decreto-Lei 1.455/1976.*

*Segundo o Decreto-lei 1.455/1976, no seu art. 23, inciso V (incluído pela Lei 10.637, de 30/12/2002), a ocultação do sujeito passivo, do real vendedor,*

*comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, gera a penalidade de perdimento das mercadorias, convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, caso esta não tenha sido localizada ou haja sido consumida. A seu turno, o art. 33 da Lei 11.488/2007 consigna a aplicação de multa, no montante de 10% do valor da operação, à pessoa jurídica que ceder seu nome para a realização de negócios de comércio exterior em que se acoberte os reais intervenientes ou beneficiários, vedada a penalidade de inaptidão de CNPJ.*

*Muitas são as perspectivas adotadas para a solução da suposta colisão entre as citadas regras.*

*No âmbito administrativo e em alguns juízos, ecoa com bastante força a tese de que a diferença das infrações tipificadas nos dispositivos legais apontados reside no fato de que a Lei 11.488/2007 dirige-se ao importador ou exportador*

*ostensivo, aquele que cede o seu nome, enquanto o Decreto-lei 1.455/1976 tem por objetivo sancionar o sujeito oculto, verdadeiro responsável pela operação.*

*Para essa corrente, o importador ou exportador ostensivo deixou de se submeter à multa prescrita no Decreto-lei 1.455/1976 por força de derrogação pela lei posterior, de modo que referido agente a partir de então deve se submeter apenas à multa de 10% sobre o valor da operação acobertada, proibindo-se a declaração da inaptidão de seu CNPJ. Essa é a posição consolidada pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo, 2ª Turma (Acórdão 17-25849, de 17/07/2008).*

*Recentemente, todavia, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, examinando a fundo a questão, trilhou caminho diverso no seu enfrentamento.*

*Em 24 de maio de 2010, as 1ª e 2ª Turmas da 1ª Câmara da 3ª Seção do CARF deram provimento a recursos de ofício para restabelecer lançamentos fiscais nos valores de mais de R\$ 42 milhões e R\$ 27 milhões, respectivamente (processos 10314.010132/2007-44 e 10314.013716/2006-91), ao entendimento de que mesmo após o advento da Lei 11.488/2007 o importador ostensivo deve responder pela multa substitutiva do perdimento de mercadoria prevista no art. 23, inciso V, parágrafos 1º e 3º do Decreto-lei 1.455/1976.*

*O novo entendimento perfilhado pelo CARF nos parece inteiramente acertado e condizente com os regramentos legais imponíveis. Em que pese a celeuma que rodeia o tema, a sua detida análise revela que não houve derrogação do art. 23, inciso V do Decreto-lei 1.455/1976, sendo certo que tal regra convive harmonicamente com a disposição do art. 33 da Lei 11.488/2007, de maneira a permitir a aplicação de ambas as multas ao importador ostensivo que mediante a cessão do seu nome em operação de comércio exterior oculta, em ação fraudulenta, o real adquirente.*

*Com efeito, a escorreita leitura do art. 33 da Lei 11.488/2007, pautada nas perspectivas literal, histórica, teleológica e sistemática, evidencia que o único efeito desse comando legal foi o de empreender a substituição da penalidade de inaptidão do CNPJ pela de multa de 10% sobre o valor da operação acobertada para os importadores que cedessem seu nome para acobertar o real interveniente em operação de comércio exterior. Referida norma não faz*

*nenhuma alusão à pena de perdimento de mercadoria prescrita no Decreto-lei 1.455/1976.*

*Razões de política fiscal levaram o legislador a extirpar a penalidade de inaptidão do CNPJ, até então prevista no art. 81 da Lei 9.430/1996 c/c art. 34, inciso III e 41, inciso III, da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal 568/2005, porque se afigurava desproporcional e infenso à Economia considerar-se inexistente de fato grandes empresas de intermediação em operações no comércio exterior – Trading Companies – que viessem a cometer a infração de ceder seu nome para ocultar o real adquirente em importações.*

*Essa penalidade culminava, em verdade, com a própria aniquilação das atividades da pessoa jurídica, pelo que se reputou mais adequado imputar, em substituição, a sanção de multa.*

*Assim, de sua parte, o art. 23, inciso V, parágrafos 1º e 3º do Decreto-lei 1.455/1976 continua a sancionar o agente que oculta o verdadeiro adquirente em importação, ainda que mediante a cessão de seu nome, sendo-lhe aplicável a pena de perdimento da mercadoria ou multa substitutiva.*

*Antes da Lei 11.488/2007, a conduta de ceder o nome para acobertar o real interveniente em importação gerava duas penalidades: o perdimento da mercadoria ou multa substitutiva e a inaptidão de CNPJ. Agora, à luz das normas vigentes, tem-se como consequência da indigitada conduta aplicação de multa de 10% no lugar da inaptidão do CNPJ, sem prejuízo do perdimento da mercadoria.*

*A aplicação de duas ou mais penalidades em decorrência de uma única conduta não encontra nenhum óbice no ordenamento jurídico pátrio. Isso porque o ato de ceder o nome para acobertar o real adquirente em importação tem o condão de configurar o cometimento de duas infrações, previstas no art. 23, inciso V, do Decreto-lei 1.455 e no art. 33 da Lei 11.488, em circunstância similar ao concurso formal de infrações estampado no art. 70 do Código Penal. E a cada infração corresponde uma penalidade. O próprio art. 99 do Decreto-lei 37/1966 contempla a aplicação cumulativa das penas correspondentes à prática de duas ou mais infrações.*

*É relevante destacar que as infrações em comento são distintas, notadamente porque tutelam bens jurídicos diversos. O art. 23, inciso V, do Decreto-lei 1.455/1976 visa a proteger o regime de controle aduaneiro e o patrimônio da União, ao passo que o art. 33 da Lei 11.488/2007 resguarda a higidez do Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas, sancionando o mau uso da inscrição no CNPJ pelas empresas. Aqui, importa lembrar que a multa de 10% sobre o valor da operação acobertada veio substituir a inaptidão de CNPJ, e apesar da modificação do consequente normativo, o suposto normativo e o seu objeto jurídico mantiveram-se inalterados. Essa constatação da diversidade de objetos jurídicos, aliás, é suficiente para afastar qualquer alegação da ocorrência de bis in idem, na esteira do que vêm decidindo iterativamente os tribunais superiores.*

*A concepção de que as sanções ora analisadas podem ser aplicadas cumulativamente foi cristalizada no art. 727, parágrafo 3º, do Decreto 6.759/2009, que trata do Regulamento Aduaneiro, no qual se consignou expressamente que a multa de 10% do valor da operação à pessoa jurídica que*

*ceder seu nome não prejudica a pena de perdimento das mercadorias importadas ou exportadas. O Tribunal Regional Federal da 4ª Região As normas em cotejo não se chocam, mas sim se complementam na defesa dos bens jurídicos que visam a proteger, de modo que ambas vigoram sem qualquer prejuízo à sua aplicação. Ou seja, mesmo após o advento da Lei 11.488/2007, o importador ostensivo continua a sujeitar-se à pena de perdimento da mercadoria ou a correlata multa substitutiva.*

*A nosso juízo, o novo entendimento sufragado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais retrata a mais escorreita exegese da matéria. Assim, firme nas considerações ora alinhavadas, forçoso é concluir que o importador que ceder seu nome para acobertamento de terceiros em operação de comércio exterior deverá responder tanto pela multa substitutiva prevista no art. 23, inciso V, parágrafo 3º, do Decreto-lei 1.455/1976 como pela multa do art. 33 da Lei 11.488/2007, até mesmo em atenção ao que dispõe o art. 95, incisos I, V e VI do Decreto-lei 37/1966. (in: [www.jurisite.com.br/textosjuridicos/texto332.html](http://www.jurisite.com.br/textosjuridicos/texto332.html))*

*Portanto, a incidência da multa do artigo 33 da Lei nº 11.488/07 não exclui a MOMENTO da aplicação da pena de perdimento e, conseqüentemente, da multa equivalente ao valor aduaneiro. também tem esposado essa mesma inteligência (AMS 200572080051666, Otávio Roberto Pamplona, TRF-4 - 2ª Turma, 01/08/2007).*

***Aplicação do CTN no caso de descumprimento de obrigação acessória de interesse da arrecadação e da fiscalização tributária.***

A validade dos Termos de Sujeição Passiva Solidária em foco foi questionada, também, por conta de suposto vício na fundamentação legal. A defendente contestou a aplicabilidade do Código Tributário Nacional (CTN) ao presente caso, sob o argumento de que a exigência fiscal não é referente a tributo, e alegou imprecisão na indicação dos dispositivos que fundamentaram a responsabilidade solidária, pois foram citados os artigos 124, 134 e 135 do CTN, sem definir precisamente em que incisos se enquadraria a conduta que justificaria sua autuação. Tal imprecisão teria causado cerceamento ao direito de defesa, segundo a impugnante.

No tocante à aplicação do CTN ao caso sob exame, deve-se levar em conta que essa norma abrange tanto a obrigação principal como as acessórias, e não é pelo fato de os impostos incidentes no comércio exterior terem natureza extrafiscal que eles deixam de ser tributo. Tratando-se de dever instrumental que se enquadre no conceito de obrigação acessória constante no art. 113 do CTN como é o caso da devida identificação das partes intervenientes em operação de comércio exterior, submete-se às regras gerais dispostas nesse Código.

Certamente que a obrigação de o real adquirente das mercadorias importadas ser identificado não tem como finalidade única favorecer o controle aduaneiro. O conhecimento da origem dos recursos empregados nas operações de comércio exterior possibilita ao Fisco verificar, entre outros aspectos, se os mesmos foram devidamente submetidos à tributação, inclusive no tocante à correta valoração aduaneira da mercadoria importada, no caso de haver vinculação entre o exportador e o verdadeiro comprador.

Assim, não há como negar que a infração objeto do lançamento sob exame decorre do descumprimento de obrigação que também é de “*interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos*”. Portanto, a par da norma específica constante no art. 95 do Decretolei nº 37/1966, que por si só é suficiente para justificar a autuação de supostos partícipes da conduta considerada irregular pela fiscalização, entendo que, no caso em apreço, o CTN também é aplicável para disciplinar a responsabilidade solidária.

De qualquer forma, ainda que possa haver opinião divergente quanto à aplicabilidade do CTN à obrigação em tela, o retrocitado art. 95 do Decreto-lei nº 37/1966 basta **para fundamentar os Termos de Sujeição Passiva Solidária da MOMENTO em termos legais**. E mais, a utilização do CTN não acarretou prejuízo à defesa. Pelo contrário, proporcionou maior segurança jurídica aos autuados, tendo em vista que serviu de parâmetro para a ação fiscalizadora.

Sendo assim, considero que **a aplicação do CTN como fundamento legal dos referidos Termos não compromete a validade deles**.

***Ausência de cerceamento ao direito de defesa pela imprecisão na fundamentação legal da solidariedade.***

Em relação à base legal indicada pela autoridade lançadora nos Termos de Responsabilidade Solidária, arts. 124, 134 e 135 do CTN, houve equívoco da fiscalização. Não se aplicam à empresa MOMENTO os artigos 134 e 135. Todavia, considero essa impropriedade insuficiente para caracterizar cerceamento ao direito de defesa, dada a clareza e o nível de detalhamento com que foram descritos os elementos fáticos que deram azo à multa aplicada. A mera leitura dos dispositivos erroneamente citados, em confronto com a descrição dos fatos feita pela fiscalização, não deixa dúvida quanto à inaplicabilidade deles.

Além desse aspecto, nas impugnações apresentadas, foram amplamente questionadas as razões que levaram a fiscalização a exigir a multa cominada. Essa circunstância é relevante para demonstrar que não houve prejuízo aos autuados, afinal, a defesa deve ser exercida contra os fatos alegados e não contra dispositivo legal equivocadamente indicado no lançamento.

#### ***Dano ao Erário Público***

A impugnante MOMENTO alega que "*No que toca ao dano ao erário não houve qualquer prova de que tenha ocorrido sonegação ou pagamento a menor de tributos em razão das 129 (cento e vinte e nove) operações de comércio exterior que foram feitas pela impugnante, dentre elas as operações feitas com a NGN*".

No caso da outra impugnante, qual seja, a NGN, onde ficou caracterizada a sua "fuga" da condição de contribuinte do IPI, não houve, em sua peça, quaisquer menções a uma eventual ausência de Dano ao Erário.

Quanto à MOMENTO, em que pese as suas alegações quanto à ausência de qualquer sonegação, ocorre que a legislação considera expressamente a ocultação fraudulenta de qualquer uma das partes intervenientes em operação de comércio exterior como dano ao Erário, sendo desnecessário mensurar o efetivo prejuízo para concretizar a hipótese infracional.

**Trata-se de infração de natureza formal, que se consuma pela prática da conduta descrita no tipo legal.** É o que se pode constatar da literalidade do art. 23, *caput* e inciso V, do Decretolei nº 1.455, de 1976:

***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)*

*[...]* (Destques na reprodução)

Observa-se que, **independentemente do recolhimento dos tributos incidentes na importação, a infração apontada pelo Fisco viola o controle aduaneiro**. Não há como negar que a ausência da informação quanto ao real adquirente da mercadoria prejudica a identificação das partes envolvidas e, conseqüentemente, a definição dos exames e procedimentos adequados, especialmente quanto à avaliação da capacidade financeira, histórico de operações, determinação do valor aduaneiro, estatísticas, etc. Não é a toa que a legislação exige expressamente o prévio registro do adquirente ou do encomendante da mercadoria no Siscomex, assim como a indicação deles na declaração de importação.

### **Conclusão**

Pelo exposto, peço licença ao relator para votar pela improcedência das impugnações e manutenção integral da multa exigida.

Forte nas razões acima, voto por negar provimento aos recursos voluntários.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

José Renato Pereira de Deus, Relator.

## **Declaração de Voto**

Conselheira Denise Madalena Green.

Conforme o Direito Tributário, a legislação, os fatos, as provas, documentos e petições apresentados aos autos deste procedimento administrativo e, no exercício dos trabalhos e atribuições profissionais concedidas aos Conselheiros, conforme Regimento Interno, apresenta-se esta declaração de voto.

Com respeito ao voto do nobre colega Relator, serve esta declaração de voto para registrar a divergência de entendimento com relação aos fatos e à matéria de fundo desta lide administrativa fiscal.

Como exaustivamente tratado, o Auto de Infração combatido tem por objeto a constituição e cobrança de multa substitutiva à pena de perdimento, com fulcro no art. 23, V, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, que assim dispõe:

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

(...)

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

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

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

§ 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 n.º 70.235, de 6 de março de 1972. (Redação dada pela Lei n.º 12.350, de 2010)

A interposição fraudulenta nas operações de comércio exterior, prevista no artigo 23, do Decreto Lei n.º 1.455/1976 e artigo 689, VI, § 3º e §3º-A do Regulamento Aduaneiro vigente (Decreto n.º 6.759/09), é definida como a **participação de terceiro agente** em operação de comércio exterior com o objetivo de **ocultar o real vendedor, comprador ou o sujeito responsável pela operação**, praticada mediante **fraude** ou **simulação**.

O ponto de partida para a análise das infrações aduaneiras é a violação do bem tutelado, ou seja o controle aduaneiro, a identificação do importador e do responsável pela operação é elemento indispensável para a administração aduaneira exerça o devido controle sobre os operações de importação. Nesse passo, considerando que esse sujeito oculto é o real detentor dos recursos, a pessoa que detém capacidade contributiva compatível com a operação e não figura na operação como importador. Em virtude do emprego de fraude ou simulação, oculta-se da relação obrigacional tributária, de modo a ludibriar o devido controle aduaneiro exercido pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Dito isto, para que a interposição fraudulenta comprovada possa permitir a constituição da obrigação tributária acessória (pena de perdimento), conforme enunciado taxativo do art. 113 do Código Tributário Nacional, é necessário que ocorra a subsunção dos fatos à todos os elementos do tipo legal, negritados acima.

Segundo a descrição do Auto de Infração, os dados coletados conduzem para a conclusão que a autuada se ocultou ao Fisco na operação de importação, efetivada na **data de 09/05/2011**, conduzidas pela empresa **Momento Comércio e Representações Ltda**, registrada na **Declaração de Importação n.º 11/0834255-0**, caracterizando dano ao Erário de forma comprovada.

DESTINATÁRIO (NOME EMP)	DESTINATÁRIO (CNPJ/CPF)	Nº DA DI	DISPÊNDIO IMPORTAÇÃO	VALOR TOTAL PRODUTOS REVENDA	AGREGAÇÃO
NGN TELECOM TECNOLOGIA LTDA	07.207.722/0001-60	11/0834255-0	249.178,96	275.730,81	11%

Consta do Termo de Verificação Fiscal, que os fatos e conclusões que fundamentam o presente lançamento foram extraídos do Auto de Infração relativo ao processo n.º 10111.721.469/2012-24, lavrado para a exigência da multa prevista no Art. 33 da Lei n.º 11.488/2007, contra a empresa Momento Comércio e Representação Ltda. Tal procedimento

concluiu que a MOMENTO atuou em diversas importações ocultando os reais responsáveis e/ou reais adquirentes das mercadorias, dentre as empresas relacionadas está a autuada.

Conforme apurado naquela ação fiscal e resumido acima no relatório, os fatos e conclusões que configuraram a ocultação dos reais intervenientes nas operações de comércio exterior realizadas pela MOMENTO, em síntese, seriam: (i) a empresa executava suas importações a partir de contratos prévios firmados com seus diversos clientes, os quais estabeleciam, em diversas situações, pagamento de parcelas antes mesmo do registro de importação; (ii) notas fiscais emitidas em datas bastante próximas ou até anteriores ao desembaraço da DI; (iii) as mercadorias importadas são diretamente repassadas aos reais adquirentes, sem transitar pelo estoque da empresa, tendo em vista que a Momento não possui depósito para armazenagem dessas mercadorias.

No presente caso, a autuada foi intimada a apresentar documentos relativos a DI 11/0834255-0, registrada em 09/05/2011, de interesse da ação fiscal, que foi prontamente atendida. Dentre os documentos constantes nos autos: cópia dos livros diário e razão; extratos bancários da movimentação financeiro da empresa para período anterior e posterior à realização da operação; fatura comercial de 06/05/2011, com vencimento para a data de 08/06/2011 (fl.346); Nota Fiscal emitida em 09/05/2011 (fl.347); e, cópia do contrato celebrado em 11/04/2011 com a Momento (fls.348/350).

De posse desses documentos, conclui a Autoridade Fiscal que a autuada foi supostamente ocultada nas informações do registro de importação, pelos simples fato da existência de contrato prévio de encomenda da mercadoria importada, o que caracterizaria, por si só, a importação por conta e ordem de terceiro ou encomenda predeterminada, com a consequente atribuição de responsabilidade tributária ao adquirente das mercadorias, na forma prevista no art. 32, parágrafo único, alíneas 'c' e 'd', do DI nº 37/66, a qual fora omitida do Fisco. Tal aspecto se torna claro na conclusão abaixo destacada, que se extrai do relatório fiscal:

A negociação que deu origem à importação se deu cerca de vinte dias antes da data do embarque das mercadorias, ocorrido somente em 29 de abril de 2011, conforme informações prestadas na declaração de importação, o que demonstra de forma inequívoca que a importação fora feita em favor de encomendante pré-determinado, a NGN, sem a qual a importação não teria ocorrido, mas que permaneceu oculta até a presente fiscalização. destaques do original, fl. 49.

No entendimento da fiscalização aduaneira, motivada pelo art. 11 da Lei nº 11.281/06<sup>1</sup> e pela a IN SRF nº 634/06<sup>2</sup>, numa operação de importação por conta própria, é

<sup>1</sup> Lei nº 11.281, de 20 de fevereiro de 2006

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

§ 1º A Secretaria da Receita Federal:

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

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

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

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

vedado o importador saber para quem irá efetuar a revenda do produto. Se souber, deveria ter operado na modalidade por encomenda.

De ante mão nos parece que esse entendimento não se coaduna aos conceitos legais e operacionais relativos à livre iniciativa, propriedade privada e liberdade das formas.

É sabido que hoje no Brasil existem três modalidades de importação: a importação por conta própria, importação por encomenda e a importação por conta e ordem de terceiros. Essas duas últimas modalidades se prestam às empresas que desejam terceirizar uma ou mais atividades relacionadas à execução e gerenciamento dos aspectos operacionais, logísticos, burocráticos, financeiros, tributários, entre outros, das operações de importação de mercadorias. Já a operação por conta própria é aquela em que não há terceirização da atividade. A importadora realiza por sua conta própria a operação. Por essa razão, deve constar como única responsável em todos os documentos inerentes ao comércio internacional e, assume todos os riscos da operação.

Conclui-se, que na importação por conta própria, o importador é responsável então por todas as etapas do processo, não só pela negociação com o fornecedor, mas também pela resolução de todos os trâmites legais e burocráticos, bem como todos os custos e o pagamento de todos os tributos (II, IPI, Cofins-Importação, PIS/Pasep-Importação e Cide-Combustíveis). De outro norte, numa operação de importação por encomenda ou conta e ordem de terceiros, o importador não assumi tais ônus, que ficariam na conta do encomendante/adquirente versus a exportadora, e por isso tais informações devem estar registradas na Declaração de Importação.

---

<sup>2</sup> Instrução Normativa SRF n.º 634, de 24 de março de 2006

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Art. 6º Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação. (grifos originais)

Do que foi dito, importante trazer a definição da Secretaria da Receita Federal do Brasil de importação por conta própria, descrita na Solução de Consulta da 7ª RF DISIT nº 119, de 30 de abril de 2007:

MINISTÉRIO DA FAZENDA

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 119 de 30 de Abril de 2007

EMENTA: IMPORTAÇÃO POR CONTA PRÓPRIA, REVENDA POR DISTRIBUIDOR. A pessoa jurídica ao **praticar todos os atos de comércio internacional com independência e seus próprios recursos**, sendo o único responsável pela fase comercial, logística de transporte, desembaraço, pagamento de tributos, arcando com a contabilização e revenda das mercadorias nacionalizadas a Distribuidor interno, está praticando ato de comércio de compra e venda, **não se configurando a encomenda prevista na Instrução Normativa SRF nº 634, de 2006**. (grifou-se)

De outro norte, não é verdade que o art. 11 da Lei nº 11.281/06 proíbe ao importador ter pedidos de compra realizados antes da importação/embarque dos produtos no exterior. Em outras palavras, não surge do texto legal a noção de obrigatoriedade no sentido de que todas as operações comércio exterior estariam obrigadas à operação de importação por encomenda, no caso de existir um comprador pré-definido. O objetivo desta lei - que veio a positivar a figura da importação por encomenda - é diferenciar a operação de revenda à encomendante pré-determinado da operação por conta e ordem de terceiros.

Com o devido respeito, não se nega a legitimidade do combater as fraudes aduaneira. No entanto, a autuação fiscal por interposição comprovada, como é o caso dos autos, refere-se a graves condutas fraudulentas imputadas ao contribuinte, por isso o auto de infração deve trazer todo o suporte documental para avaliação da configuração de tais condutas ilícitas, uma vez que, em regra geral, considera-se que o ônus de provar recai sobre quem alega o fato ou o direito (art. 373 do CPC<sup>3</sup>).

A jurisprudência do CARF é forte no sentido de se exigir um quadro probatório maior do que alguns indícios, dentre eles, destaco os Acórdão: 3301-004.710, 3301-003.434, 3402-004.263, 3403-002.842.

José Fernandes do Nascimento<sup>4</sup> leciona que a demonstração da ocorrência da infração de interposição fraudulenta depende da prova (imediata) da ocultação dolosa da pessoa interveniente na operação de importação. Vejamos:

a) o suposto adquirente da mercadoria e intermediário ente o importador e o encomendante utilizou, recurso repassados pelo encomendante oculto, para adquirir as mercadorias no exterior; b) o suposto adquirente e intermediário não apresentava capacidade operacional econômico-financeira para realizar as operações declaradas por

<sup>3</sup> Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

<sup>4</sup> NASCIMENTO, José Fernandes. As formas de comprovação de interposição fraudulenta na importação. In: Pereira, Cláudio Augusto Gonçalves/ REIS, Raquel Segalla. Ensaio de direito aduaneiro. São Paulo: Intelecto Soluções, 2015, p.418-419.

sua conta e ordem; c) nas operações de revenda das mercadorias, realizadas no mercado interno, ao encomentante predeterminado, foram praticados preços artificialmente subfaturados, com evidente finalidade de fraudar o pagamento dos tributos devidos nas respectivas operações; d) a exclusão do encomentante predeterminado da condição contribuinte do IPI, por equiparação a estabelecimento industrial, com a consequente quebra da cadeia de incidência do imposto; e) a obtenção de benefícios indevidos de programas de incentivo fiscal concedidos pelos Estados.

*In casu*, como bem pontuou o Ilustre Relator *a quo*, no voto vencido, os indícios apontados pela fiscalização não são suficientes para a configuração da infração de interposição fraudulenta comprovada, denominado “**ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação**”, tipificada no inciso V do art. 23 do Decreto-Lei 1.455/76 (com redação dada pela Lei 10.637/2002), cuja prática configura dano ao Erário. Na sua linha de entendimento, constatou o seguinte:

(i) se não há interveniência do adquirente da mercadoria nos atos de execução da importação, não há como ele ser responsabilizado pelos impostos e infrações incidentes em sua importação, por assim não se encontrar relacionado à ocorrência de seu fato gerador;

(ii) a mera aquisição da mercadoria de procedência estrangeira no mercado interno, desnuda de qualquer vinculação a seu processo de importação, não estabelece qualquer vínculo jurídico entre o adquirente da mercadoria e os atos indispensáveis à promoção de entrada da mercadoria estrangeira no território nacional, fato gerador da obrigação tributária incidente em sua importação, mesmo no caso de uma prévia encomenda, que em nada alteraria o afastamento do encomendante quanto aos atos de execução da importação; e,

(iii) é perfeitamente lícito, dentro do espectro de gestão empresarial da empresa importadora, a realização de suas importações mediante prévia encomenda, com o consequente repasse direto ou imediato das mercadorias por ocasião de sua nacionalização, sem que tal prática lhe descaracterize a realização das importações por conta própria, impute a condição de responsável tributária aos adquirentes das mercadorias, desde que tenha participado de forma exclusiva nos atos de execução da importação, sem qualquer interveniência do encomendante das mercadorias.

Logo, é descabida a aplicação da multa prevista no art. 23, V e § 1º e 3º, do Decreto-Lei n. 1455/76, quando não comprovada a fraude ou simulação negocial, na realização de operações de importação, tendente à ocultação dos reais adquirentes das mercadorias, não se configurando a necessária interposição fraudulenta quando os intervenientes estão respaldados em contratos comerciais válidos, possuem capacidade econômico-financeira para realização das operações e não restou demonstrada qualquer irregularidade na sua execução, não servindo de prova meras conjecturas findadas em presunções (prévia encomenda junto ao importador).

Ademais, coincidência ou proximidade de datas entre o desembaraço e o transporte da mercadoria importada diretamente para estabelecimento do cliente-adquirente não constitui venda casada premeditada, eis que é prática usual e revela a eficiência logística e comercial do importador; ademais, não há empecilho legal para a venda da mercadoria logo após a efetivada a negociação internacional.

Não pode o fisco, diante de casos que classifica como ‘interposição fraudulenta’, olvidar-se de produzir elementos probatórios conclusivos. Devem os elementos de prova não somente insinuar que tenha havido nas operações um prévio acordo doloso, mas comprovar as condutas imputadas, o que não se vê no presente processo.

Por conseguinte, no meu entendimento, a multa de perdimento aplicada deveria ser cancelada, diante da total ausência dos pressupostos legais para sua aplicação.

É como declaro meu voto.

(documento assinado digitalmente)

Denise Madalena Green