



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

Processo nº 10314.000028/2011-28
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3302-005.817 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de setembro de 2018
Matéria INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS
Recorrente ITIBAN S/A. IMP. E EXP. E COMÉRCIO E OUTROS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Período de apuração: 02/10/2007 a 28/02/2008

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS

A ocultação do real adquirente de mercadorias importadas configura a infração tipificada como dano ao Erário, punível com a penalidade de perdimento das mercadorias.

PENA DE PERDIMENTO. SUBSTITUIÇÃO.

É cabível a conversão do perdimento em multa pecuniária equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, quando esta for consumida ou não localizada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Walker Araújo, José Renato Pereira de Deus, Diego Weis Jr e Raphael Madeira Abad que dar provimento ao recurso voluntário. O Conselheiro Orlando Rutigliani Berri (Suplente convocado) não participou do julgamento em razão do voto proferido definitivamente pelo Conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida na sessão de agosto de 2018.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède -Presidente

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud -Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Vinicius Guimarães (Suplente Convocado), Walker Araujo, Orlando Rutigliani Berri (Suplente Convocado), Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Diego Weis Junior, Raphael Madeira Abad e Paulo Guilherme Derouledé.

Relatório

Transcreve-se o Relatório do **Acórdão nº 16-51.169** da 23ª da Delegacia Regional de Julgamento de São Paulo:

Trata o presente processo de auto de infração lavrado em 04/01/2011, no valor de R\$ 1.147.475,75, em face do contribuinte em epígrafe, formalizando a exigência de multa equivalente ao valor aduaneiro pela impossibilidade da apreensão das mercadorias importadas então sujeitas à Penalidade de Perdimento, uma vez caracterizada a infração de interposição fraudulenta nos termos do art. 23, inciso V, §§ 1º e 3º do Decreto-Lei nº 1.455/76.

Informa a Fiscalização que, mediante Mandado de Procedimento Fiscal - MPF nº 08.1.55.00-2010-00903-5 - foi realizada ação fiscal na empresa ITIBAN S/A IMPORTAÇÃO, EXPORTAÇÃO E COMÉRCIO com o objetivo de aprofundar o procedimento especial instaurado em 2008/2009, com fundamento no art. 1º da IN SRF nº 228/2002, restando constatado, por ocasião da fiscalização, o que segue :

Histórico fraudulento, consoante pesquisas efetuadas no sistema RADAR, tanto da autuada - ITIBAN - quanto das tradings que operavam com ela;

A empresa ITIBAN não possuía estrutura para movimentar as mercadorias por ela importadas na condição de real adquirente, situação evidenciada em visita efetuada pela Fiscalização à sede da empresa em São Paulo;

A empresa ITIBAN operava por conta e ordem de terceiros, segundo depoimento prestado por seu sócio-administrador;

Requisições de movimentação financeira da ITIBAN evidenciaram movimentações bancárias atípicas e insuficientes para financiar suas operações de comércio exterior;

A autuada não possuía empregados, depósitos ou armazéns, e apresentava a posição contábil dos estoque sempre igual a zero;

Não foi comprovada a capacidade econômico-financeira de seus sócios, e, quanto ao capital social da empresa, a integralização deu-se, em sua quase totalidade, de forma duvidosa, por meio de um imóvel no meio da Amazônia.

Ao final do procedimento a Fiscalização conclui que a empresa ITIBAN utilizava recursos de terceiro para financiar suas

operações de comércio exterior, sendo, na verdade, a empresa ALPELO CONFECÇÕES E COMÉRCIO DE ROUPAS LTDA a real adquirente das mercadorias importadas por intermédio das DI(s) elencadas em fl. 56, então registradas pelo importador ALCOEX.

De outro lado, levando em conta os procedimentos de fiscalização efetuados sobre a empresa ALPELO, constatou-se que:

Esta apresentava estrutura e capacidade econômico-financeira compatíveis com as suas atividades comerciais;

As mercadorias amparadas pelas DI(s) elencadas em fl. 56, em que a empresa ITIBAN encontra-se registrada como o real adquirente, têm por fornecedores estrangeiros empresas indicadas pela empresa ALPELO como seus;

Em que pese encontrar-se registrada como real adquirente das mercadorias mencionadas no item anterior, a empresa ITIBAN não conseguiu informar os contatos relacionados aos fornecedores estrangeiros das mercadorias;

Consoante fluxo financeiro detalhado em fls. 61/62, houve adiantamento de recursos com vistas a custear as operações de importação objeto desta ação fiscal, uma vez que a empresa ITIBAN recebera recursos financeiros de seu cliente ALPELO antes de repassá-los ao fornecedor estrangeiro, na forma ali relatada.

Cientificadas do auto de infração, as autuadas apresentaram, tempestivamente, as respectivas impugnações, na forma do art. 56 do Decreto nº 7.574, de 29/09/2011, instaurando, desse modo, a fase litigiosa do processo, alegando o que segue:

EMPRESA ITIBAN

A Impugnante é a real adquirente das mercadorias importadas objeto do auto de infração impugnado; (fl. 1.255)

*Essas mercadorias foram importadas na modalidade **importação por conta e ordem de terceiros**, consoante contrato celebrado - desde meados do ano de 2006 - com a empresa importadora Alcoex Trading Assessoria Comercial, Importação e Exportação Ltda; (fl. 1.256)*

Não há ocultação do real adquirente das mercadorias importadas, sendo que os valores registrados nos livros contábeis da empresa Itiban S/A referem-se a quantias recebidas posteriormente à nacionalização daquelas mercadorias - produto, portanto, das relações comerciais de compra e venda; (fl. 1.256)

Não há de prosperar a suposição de fraude em relação ao real adquirente das mercadorias, uma vez que não houve uma exata vinculação dos valores depositados pela empresa ALPELO com

os valores da operação de câmbio relacionados à compra das mercadorias no exterior; (fls. 1.256/1.257)

A Impugnante, assim como seus sócios, possuem capacidade econômica e financeira, conforme se pode constatar, em relação a esses, por intermédio das respectivas declarações de IRPF, e, quanto àquela, pela integralização do seu capital social (imóvel adquirido no valor de R\$ 19.000.000,00); (fl. 1.259)

Quanto à falta de capacidade operacional da autuada alegada pela Fiscalização - precária instalação física, quadro de funcionários inadequado, ausência de depósito para o armazenamento do estoque rotativo - a Impugnante argumenta que a maioria dos serviços são terceirizados: comissária de despachos, locação provisória de armazenamento, transportes; (fl. 1.260)

Em relação ao dano ao Erário, a tese sustentada pela autoridade fiscal, por ocasião da lavratura do auto de infração, de que a autuada não estaria pagando o IPI na saída das mercadorias importadas não há de prevalecer, haja vista que, de acordo com o princípio da não cumulatividade desse tributo, o consumidor seria quem, de fato, arcaria com o ônus financeiro desse tributo; (fls. 1.261/1.265)

Caso prevaleça o entendimento de que a autuada praticara a infração de interposição fraudulenta, a penalidade a ser aplicada deveria ser outra, mais precisamente aquela prescrita pelo art. 33 da Lei nº 11.488/2007. (fls. 1.265/1.266)

Por derradeiro, a Impugnante, considerando as alegações apresentadas, requer o acolhimento de sua defesa e a improcedência do auto de infração então lavrado.

EMPRESA ALPELO

Em sua defesa, o responsável solidário tece as seguintes alegações:

Não praticara qualquer ato contrário à lei, nem praticara fraude ou simulação; (fl. 1.322)

Não restou provado nos autos que a Impugnante tenha deixado de efetuar o pagamento do IPI na saída das mercadorias, devendo, pois, tal assertiva ser rechaçada a fim de que não subsista como fundamento de fundo; (fl. 1.322)

Da mesma forma, não sonegara tributos como ICMS, PIS, COFINS, IR, etc., nem praticara crime de lavagem de dinheiro; (fls. 1.324/1.326)

Todas as empresas envolvidas na análise fiscal que culminou com a presente ação estão devidamente inscritas e autorizadas a operar no comércio exterior, perante habilitação em sistemas da Receita Federal; (fl. 1.326)

Não há que se falar em ocultação, uma vez que todos os documentos foram disponibilizados e apresentados à Fiscalização, sendo convergentes os documentos apresentados pela Impugnante e pela empresa Itiban e as respectivas

operações devidamente registradas nos livros fiscais e declaradas ao Fisco pelas empresas; (fls. 1.326/1.327)

Foram autorizados, pela Receita Federal, o credenciamento e o registro do contrato de importação na modalidade por conta e ordem de terceiros entre as empresa Itiban e Alcoex ; (fl. 1.327)

A Impugnante não praticou a infração de dano ao Erário, uma vez que não comercializou produtos nocivos à saúde ou à natureza, nem praticou atos criminosos ou de sonegação de tributos; (fls. 1.328/1.329)

Repudia a presunção do Fisco de que efetuara as negociações das mercadorias diretamente com o exportador pelo fato de a empresa Itiban não fornecer informações acerca de contatos com o fornecedor estrangeiro; (fls. 1.329)

A Impugnante é parte ilegítima para figurar no pólo passivo da obrigação tributária, pois não participara das importações; (fl. 1.334)

A autoridade autuante não observou os fatos e as regras a serem aplicadas, pois, o auto foi baseado no Decreto nº 6.759/2009, enquanto os fatos tratados aconteceram em momento anterior ao da vigência desse (entre 10/2007 a 02/2008); (fl. 1.342)

Por derradeiro, requer a Impugnante a procedência de sua impugnação.

Em 30 de setembro de 2013, através do **Acórdão nº 16-51.169**, a 23ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento de São Paulo, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

Entendeu a Turma que a autuação se sustenta numa linha de eventos, considerados não de forma isolada, mas formando uma cadeia objetivando um fim: demonstrar a ocorrência de infração de dano ao Erário devido à ocultação do real adquirente das mercadorias em questão.

Então, segundo o apurado pela Fiscalização:

- I. a empresa *Alpelo* efetuava as negociações das mercadorias diretamente com o exportador;
- II. as mercadorias eram importadas por intermédio da empresa *Alcoex*, na modalidade de importação por conta e ordem de terceiros, ocasião em que figurava como suposto real adquirente dessas mercadorias a empresa *Itiban*;
- III. após os registros das DI(s), e antes do desembaraço das mercadorias, a empresa *Itiban* emitia as respectivas notas fiscais de venda ao seu cliente no mercado interno - a empresa *Alpelo*;

- IV. após o desembaraço aduaneiro, havia a emissão de duplicatas pela empresa *Itiban* com vencimentos em até 180 dias (às vezes à vista) contra o sacado (empresa *Alpelo*), contados do registro das respectivas DI(s);
- V. a empresa *Itiban* operava com o prazo de 180 dias para honrar seus compromissos no exterior, segundo declaração em fl. 130, ou seja, utilizava-se dos recursos recebidos no mercado interno para o pagamento das mercadorias.

A empresa ITIBAN S/A foi cientificada da Decisão da Delegacia Regional de Julgamento, em 09/05/2014, via Edital, às folhas 1.379 do processo digital.

A empresa ALPELO CONFECÇÕES foi cientificada da Decisão da Delegacia Regional de Julgamento, em 28/04/2014, via Aviso de Recebimento, às folhas 1.385 do processo digital.

Em 28/05/2014, a empresa ALPELO CONFECÇÕES ingressou com RECURSO VOLUNTÁRIO junto ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, apresentando suas razões, de folhas 1.392 a 1.440.

Em síntese, foi alegado que:

- ✓ A Recorrente está habilitada a operar com o mercado internacional, possuindo “*radar*” ativo e regular desde o ano de **2004**, efetuando operações regulares de mercado exterior, sempre submetendo suas importações a autoridade aduaneira brasileira (fls. 1352);
- ✓ Dentro de sua atividade no ano de 2008 a empresa Recorrente adquiriu mercadorias da empresa ITIBAN, tudo devidamente documentado e contabilizado, como se depreende pelos documentos de fls. 698/907;
- ✓ A Recorrente adquiriu mercadorias dentro do mercado interno, com pagamento após a entrega do produto e, obviamente, depois do desembaraço aduaneiro;
- ✓ Não houve interposição fraudulenta, nem nenhum ato omitido ao fisco, como se observa nas centenas de documentos que instruíram o presente processo, porquanto o fisco só chegou até a Recorrente por encontrar lançamentos fiscais em seu nome na contabilidade da autuada ITIBAN;
- ✓ Depois da leitura do auto de infração e da extração do que é mais relevante, chegamos à conclusão de que foi aplicada a legislação aduaneira de perdimento das mercadorias em face da empresa que adquiriu os produtos, com base em presunção de que tenha havido fraudes e simulações;
- ✓ Os fatos presumidos pela fiscalização prescindem de provas para afastar os atos legítimos praticados pela Recorrente, bem como deve haver muito mais que argumentos para refutar a prova lícita produzida nos presentes autos;

-
- ✓ A ilegitimidade passiva da Recorrente é flagrante, a imputação fiscal é improcedente, e é assim que submete ao reexame Dessa Colenda Turma para ver aplicado o Direito em sua exata dimensão;
 - ✓ Analisando as provas produzidas pelo fisco e a conduta das empresas, sua legalidade, devem orientar as razões que as levariam a praticar as *supostas fraudes* descritas pela Doute Fiscalização e admitidas pela Delegacia de Julgamento *a quo* tendo em vista que a imputação fiscal está calcada apenas em suposições;
 - ✓ Aparentemente a determinação em dar pela pena de perdimento é maior que o esforço em demonstrar ter havido a fraude presumida. Só em argumentos não se pode fiar o lançamento de ofício, necessário que autoridade fiscal apresente provas;
 - ✓ Entende a Recorrente que, libertando-se dos preceitos, ou pré-conceitos, devem os autos ser analisados na melhor acepção jurídica do mesmo ou seja, “o que não está nos autos, não está no mundo” (*quod non est in actis non est in mundo*), deixando de lado as experiências ou fatos praticados ou constatados em outros processos que não o presente;
 - ✓ Estranhamente o relatório de fls. 352/359 da própria inspetoria atesta que a empresa autuada ITIBAN atuava lícitamente, descrevendo inclusive o pagamento de tributos com regularidade e o fechamento de câmbio em 2008;
 - ✓ Observem Douts Conselheiros, a empresa tinha contratos de câmbio que fechava com os próprios recursos, bem como tinha despesa compatível com sua atividade - tal contrariedade entre os Auditores só demonstra a incerteza nas conclusões fiscais negativas expedidas no presente procedimento;
 - ✓ O volume total de operações entre a Recorrente e a ITIBAN fica na casa de 6% (seis por cento), do que alega a fiscalização que tenha a empresa faturado (mais de trinta milhões de reais), corroborando a informação que a compra de produtos de outros fornecedores só se presta a compor o *mix* de produtos que a própria Recorrente fabrica em sua sede;
 - ✓ Não é crível que se entenda que alguém que tenha crédito e possa receber de seus clientes antes de pagar as mercadorias que comprou esteja praticando um ato ilícito;
 - ✓ Estando convencida a Recorrente que não praticou nenhum ato contrário a lei, ou em fraude ou simulação apresenta detalhadamente os fatos que autorizam a declaração de improcedência do auto de infração, esperando que Esse Egrégio Conselho os reconheça como legítimos;

- ✓ No presente caso houve uma transação comercial entabulada por empresas inscritas perante os órgãos de controle e fiscalização, com a emissão de documentos fiscais e sua devida contabilização e declaração ao fisco. Nenhum ato criminoso foi praticado para que houvesse qualquer assertiva a respeito do malsinado crime;
- ✓ Como se nota, mais uma vez, não trouxe a autoridade autuante nenhum elemento de prova que esteja acontecendo o crime de lavagem de dinheiro, até porque a Recorrente apresentou a sua contabilidade demonstrando a origem de todo o seu capital, inclusive com as declarações de imposto de renda dos sócios;
- ✓ Não se pode falar em **ocultação** quando todos os documentos são **franqueados, disponibilizados e apresentados à fiscalização**, sem qualquer ressalva ou vírgulas, sendo convergentes os documentos apresentados pela Recorrente e pela vendedora ITIBAN, ou seja, as operações foram registradas nos livros fiscais e declarados ao fisco por ambas as empresas;
- ✓ Todos os processos de importação, pelo que está provado nos presentes autos, **foram submetidos ao desembaraço e conferência aduaneira, onde foram efetuadas todas as declarações e recolhimentos dos tributos, nada sendo omitido ao fisco**, sendo autorizado o credenciamento das empresas, o registro do contrato entre a ITIBAN e ALCOEX, e o desembaraço da mercadoria, ou seja, TUDO EXPLICITAMENTE EFETUADO SOB A ÉGIDE E AUTORIZAÇÃO DAS **AUTORIDADES FAZENDÁRIAS**;
- ✓ Não restou configurado nos presentes autos qualquer das infrações descritas, e o argumento que as operações foram submetidas a análise fiscal foi efetuada exatamente para demonstrar que nada foi omissa ou oculto, dentro do tópico em questão;
- ✓ Os **pagamentos realizados em dinheiro** se justifica pela forma que opera a Recorrente, por ser uma empresa estabelecida no pólo comercial do Brás, um dos mais pujantes da Capital de São Paulo, recebe de seus clientes vindos de outras cidades grandes quantias em dinheiro e que não possuem crédito, então, optou por pagar a sua fornecedora ITIBAN com parte em dinheiro, o que não ocorreu em todas as operações, sendo a maioria dos negócios efetuados com pagamento através de depósito bancário;
- ✓ O pagamento em dinheiro não representa nenhum ato ilícito autorizador de qualquer presunção fiscal negativa, até porque foram emitidos os documentos fiscais exigidos por lei e foram efetuados todos os registros contábeis pertinentes (§ 1º do artigo 9º da Lei de Duplicatas - Lei nº 5.474/68);
- ✓ O Douto Julgador tributário inverteu a ordem dos fatos alegados em Impugnação, porquanto entendeu que a empresa estivesse confirmando a negociação direta, quando - repita-se - **o que**

ocorreu foi o inverso - a empresa Recorrente passou a comprar do exportador chinês após conhecer seus produtos adquiridos no mercado nacional da ITIBAN;

- ✓ A questão é que o crédito - na interpretação acima - deve ser considerado como capacidade financeira. Se uma empresa não tem capital, mas tem crédito e consegue comprar, vender e receber antes de pagar é um potencial financeiro que a mesma possui, ademais não há nos autos qualquer relação entre o exportador estrangeiro e a Recorrente que autorizasse entender que o pagamento fosse custeado pela mesma;
- ✓ Veja Nobres Conselheiros, o negócio jurídico comercial efetuado entre a Recorrente e a empresa ITIBAN está claramente demonstrado nos documentos apresentados ao fisco, estando claro ainda que foi um negócio jurídico perfeito albergado pela legalidade;
- ✓ A Recorrente pagou a mercadoria que recebeu, dentro do preço, prazo e condições da negociação, não pode, nem tem competência de se imiscuir nos negócios efetuados pela ITIBAN dentro de sua atividade e objetivo social devidamente registrado e autorizado pelos órgãos de controle e fiscalização, aliás, somente o poder de polícia inerente à Autoridade Fiscal poderia lançar mão de uma gama tão grande de informações como a constante no presente processo, e, mesmo assim não há qualquer ato ilícito praticado que autorize a imputação realizada, com a devida e repetida vênua;
- ✓ O dano ao erário deve ser sempre **comprovado**, para que se possa aplicar a lei ao caso concreto;
- ✓ Por fim, em termos de argumentação fática deve deixar claro que não houve nada omitido, oculto ou simulado, sendo as operações praticadas pela Recorrente regidas pela mais explícita licitude e devidamente documentada nos presentes autos;
- ✓ Se o fisco federal habilitou uma empresa a operar o mercado externo, e depois vem alegar que houve fraude no procedimento de cadastramento, deve penalizar aqueles que participaram da fraude e não a Recorrente que nenhuma relação outra teve com a empresa ITIBAN senão a comercial, como explicitado nos presentes autos.
- ✓ Dessa forma, se houve irregularidade na importação por culpa da ITIBAN que não cumpriu as obrigações acessórias no momento do despacho de importação, não pode a Recorrente ser penalizada, por se tratar de terceiro de boa-fé;
- ✓ Inexistindo conduta dolosa por parte da recorrente não se pode aplicar qualquer pena de perdimento, posto que esse elemento essencial para aplicação da penalidade;

- ✓ Portanto, tendo os atos praticados pela Recorrente sido efetuados sob o regime da estrita legalidade, e sob a égide e **autorização da própria Receita Federal** não há que se falar perdimento de todas as mercadorias importadas, sendo, inclusive a Recorrente parte ilegítima para figurar no pólo passivo da presente autuação;
- ✓ Ao que parece, o fato de se importar mercadoria destinada a um determinado cliente (ainda que fosse - mas não é) não caracteriza fraude ou a simulação até porque é uma operação comercial legal, e mais, não existindo o dano ao erário, estaria a fiscalização impondo restrições ilegítimas à livre negociação e ao trânsito de mercadorias (artigo 150, V da CF);
- ✓ Importante notar que a empresa Recorrente não efetuou uma importação sob encomenda da empresa ITIBAN, mas se assim o fosse não representaria um negócio ilícito, sem que o fisco demonstre a fraude ou a simulação ou mesmo qualquer um dos “danos ao erário” descritos pela Douta autoridade julgadora;
- ✓ Da forma como está lançada a presente autuação o simples fato de se **presumir** ter havido uma importação por conta e ordem de terceiro já autoriza o fisco a aplicar a pena capital de perdimento. Tal entendimento não se coaduna com a legislação civil vigente;
- ✓ A legislação só admite a anulação dos atos tidos como simulados (artigo 167 do Código Civil e 116 do Código Tributário Nacional), mas apenas quando tem a **intenção de lesar**.

-DOS PEDIDOS:

Requer, finalmente, seja dado provimento integral ao presente Recurso, para reconhecer improcedente a presunção fiscal lançada nos autos, em confronto com as provas apresentadas.

Requer a intimação do julgado proferido à Recorrente, pelo como da sessão de julgamento para apresentação de memoriais e ou sustentar oralmente suas razões recursais.

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 tempestivamente interposto pelo contribuinte, considerando que:

A empresa ITIBAN S/A foi cientificada do **Acórdão nº 16-51.169** em 09/05/2014, via Edital, às folhas 1.379 do processo digital.

A empresa ALPELO CONFECÇÕES foi cientificada do **Acórdão nº 16-51.169** em 28/04/2014, via Aviso de Recebimento, às folhas 1.385 do processo digital.

Em 28/05/2014, a empresa ALPELO CONFECÇÕES ingressou com RECURSO VOLUNTÁRIO.

a empresa ITIBAN S/A. IMP. E EXP. E COMÉRCIO E OUTROS foi cientificada do **Acórdão nº 16-51.169**, em 13/10/2010, via Aviso de Recebimento, às folhas 293 do processo digital.

A empresa CONQUISTADORA TRANSPORTE COLETIVO DE URUGUAINA apresentou o seu Recurso Voluntário em 12/11/2010, às folhas 294 do processo digital.

O recurso é tempestivo.

Da controvérsia.

- ✓ A legislação só admite a anulação dos atos tidos como simulados;
- ✓ A prática de interposição fraudulenta de terceiros pela empresa ALPELO CONFECÇÕES;
- ✓ A fiscalização se pauta em fatos presumidos que prescindem de provas;
- ✓ A ilegitimidade passiva da empresa ALPELO CONFECÇÕES;
- ✓ A empresa ALPELO CONFECÇÕES possuía recursos próprios para o pagamento de tributos com regularidade e o fechamento de câmbio em 2008;
- ✓ A ocorrência de ocultação do sujeito passivo;
- ✓ Não restou configurado nos presentes autos qualquer das infrações descritas, e o argumento que as operações foram submetidas a análise fiscal foi efetuada exatamente para demonstrar que nada foi omissa ou oculto, dentro do tópico em questão;
- ✓ Os pagamentos realizados em dinheiro;
- ✓ O dano ao erário;
- ✓ A empresa ALPELO CONFECÇÕES é terceiro de boa-fé;
- ✓ A ausência de conduta dolosa.

Das preliminares.

É alegado às folhas 45 do Recurso Voluntário:

*De outro lado, a Douta autoridade autuante, com base em presunções, resolve reabrir procedimento fiscalizatório, equipasse de apenas **conceitos** de fraudes e de seu ilimitado conhecimento técnico e interpreta as provas existentes nos presentes autos de forma a concluir que houve uma fraude, ou uma simulação, contudo, as mesmas provas que permitiram a Douta autoridade autuante presumir ter havido importação por terceiro é a prova que reafirma a **legítima negociação comercial** entre as empresas, então padece o presente processo de um **motivo** para que haja a presunção lançada pelo fisco em face a vida de licitude da Recorrente.*

*A legislação só admite a anulação dos atos tidos como simulados (artigo 167 do Código Civil e 116 do Código Tributário Nacional), mas apenas quando tem a **intenção de lesar**, como nos explica a melhor doutrina:*

Indispensável para a presente análise é discorrer sobre o instituto da NORMA ANTIELISIVA.

A aplicação da norma geral antielisiva tem por fulcro investigar práticas ilícitas ocultas por interposta pessoa. Ela se apóia nos princípios da capacidade contributiva e da isonomia. Seu propósito é o combate ao desequilíbrio perpetrado pela prática da elisão fiscal: o de que uma mesma transação econômica incorre em gravame tributário distinto caso um contribuinte tenha e outro não planejamento tributário adequado.

Em que pese opiniões respeitáveis divergentes, se o princípio da capacidade contributiva, também conhecido como princípio da capacidade econômica, compreende a aferição de uma riqueza passível de ser tributado em face das condições que se encontra o contribuinte, o que justificaria gravames tributários distintos para contribuintes que apresentam situação econômica idêntica e que pratiquem a mesma transação comercial? O fato de um dos contribuintes possuir um planejamento tributário que lhe permita praticar a elisão fiscal é condição permissiva para que incorra em um gravame tributário menor? Qual a justificativa? Só concebo uma: Esperteza, traduzida em um bônus para o próprio contribuinte que se vê livre de uma parcela ou até mesmo de todo o encargo e um ônus para toda sociedade alijada daquele recurso.

Nesse mesmo diapasão, assinala-se que essa esperteza será responsável por quebrar um dos pontos basilares da justiça tributária: o princípio da isonomia. Também conhecido por Princípio da Igualdade Tributária que determina a instituição de tratamento igual àqueles contribuintes que se encontrem em situação idêntica, e desigual aos que estejam em situações diversas, na medida da sua desigualdade. A esperteza não é motivo para desconstituir esse preceito, que pode vir a implicar na viabilidade de um empreendimento e na inviabilidade de outro.

Não é assim que se constrói uma sociedade justa, nem tampouco se distribui a justiça fiscal.

– Condição para o uso da norma geral antielisiva pela fiscalização

Para se valer da norma geral antielisiva, a fiscalização deverá necessariamente identificar o fato gerador efetivamente ocorrido, conforme previsto em lei, que a dissimulação procurou ocultar ou esconder, para que se possa a partir desta constatação, constituir o devido crédito tributário que se buscou evitar.

Amílcar Araújo Falcão *apud* Estrella advoga a ilicitude da elisão fiscal com base na interpretação econômica do fato gerador, invocando o disposto no artigo 109 do CTN. Defende que a lei tributária interpretada funcionalmente deve levar em conta:

A consistência econômica do fato gerador;

A normalidade e a forma dos meios empregados, e;

A finalidade ou função que o tributo instituído vai desempenhar.

Assim, não se deveria considerar, na referência feita pela lei tributária a um negócio jurídico regulado pelo direito privado, a forma jurídica por ele revestida, mas sim seu conteúdo econômico.

(ESTRELLA, André Luiz Carvalho. A norma antielisão e seus efeitos. Art. 116, parágrafo único, do CTN. Jus Navigandi, Teresina, ano 6, n. 52, 1 nov. 2001. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/2317>>. Acesso em 17/03/2013.)

Portanto, a regra de ouro da norma geral consiste na demonstração de que a situação que se quer acobertar, efetivamente ocorreu, para além da mera aparência. Para a fiscalização a explicitação dessas circunstâncias é fundamental para a exigência da exação tributária.

✱ A APLICABILIDADE DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 116 DO CTN

A redação do dispositivo determina que autoridade administrativa possa desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

À ocasião da publicação da nova redação do Parágrafo Único do artigo 116 do CTN, trazida pela Lei Complementar nº 104/2001, Carvalho Estrella abordou o tema da necessidade ou não da publicação da Lei Ordinária para implementar a norma antielisiva, apresentando três correntes doutrinárias:

A primeira corrente atribui ao Parágrafo Único do artigo 116 do CTN nenhum efeito. Vale dizer, entendem que o dispositivo citado não inovou na Ordem Tributária, já que a hipótese de simulação tem previsão expressa no artigo 149, inciso VII, do CTN. E como a norma antielisão tem como meta proibir a dissimulação, que nada mais é que a simulação relativa, então a nova norma não alcançou o fim a que se destinava (proibir a elisão). Ademais, pela literalidade do texto, constatam que a norma antielisão estaria abraçando as hipóteses ilícitas de redução de impostos. Em outras palavras, não seria caso de elisão e sim de fraude. Concluem nesse sentido, porque dissimular a ocorrência do fato gerador é na verdade ocultar a sua ocorrência. O fato gerador já teria acontecido, mas o contribuinte estaria ocultando, disfarçando, encobrindo a sua

ocorrência ao fisco. Assim, teria ultrapassado a linha divisória que separa a elisão da fraude, a ocorrência do fato gerador.

A segunda corrente, capitaneada por Ives Gandra da Silva Martins, defende a inconstitucionalidade da Lei Complementar nº 104/2001, pois considera a norma antielisiva uma violação ao princípio da legalidade estrita, instaurando-se uma completa insegurança nos negócios praticados pelos contribuintes. Ademais, preconiza a tese de que se essa norma for considerada constitucional, ela estaria autorizando a interpretação econômica no direito brasileiro, deferindo ao fisco o dever de tributar duas situações jurídicas distintas, reveladoras de mesmo conteúdo econômico e de igual capacidade contributiva.

Uma terceira linha de pensamento adota posições menos radicais e mais ponderadas, asseverando que o critério de interpretação da norma deve ser orientado pela busca do pluralismo de valores com equilíbrio entre a liberdade, justiça e segurança jurídica. Tendo em vista este posicionamento, dois regimes de antielisão podem ser compreendidos no modelo ventilado na Lei Complementar nº 104/2001. O primeiro consiste na previsão de norma antielisiva geral disposta no CTN associada à legislação ordinária meramente procedimental dos membros da Federação. O segundo dispõe a norma antielisiva de forma genérica no CTN e deixa ao legislador de cada ente federativo para elaborar a norma antielisiva específica que contenha a lista dos negócios inoponíveis ao Fisco. Nesse passo, algumas condições são necessárias à aplicação da norma antielisiva geral. No primeiro regime, considera-se constitucional a norma antielisiva geral desde que, cumulativamente: a) o intérprete faça uso da técnica de ponderação de interesses na solução do conflito, tal como anteriormente colocado; b) a justificativa para a intervenção do fisco seja bem clara e definida, usando de critérios objetivos, à luz da transparência que deve existir nas relações fisco e contribuinte; c) obedeça à lei ordinária de cada ente federativo exigida em seu texto (lei meramente procedimental); d) exista uma ampla defesa, contraditório e controle do ato de descon sideração, sob pena de se atribuir um poder sem sua contrapartida (checks and balance). No segundo regime, desde que a lei ordinária exigida de cada ente federativo contenha a lista de situações antielisiv as (lei contendo norma antielisiva específica), acrescentando-se, ainda, as condições de letras a), b) e d) acima citadas.

(ESTRELLA, André Luiz Carvalho. A norma antielisão e seus efeitos. Art. 116, parágrafo único, do CTN. Jus Navigandi, Teresina, ano 6, n. 52, 1 nov. 2001. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/2317>>. Acesso em 17/03/2013.)

De modo profícuo, o que se pode extrair do texto transcrito é que o Código Tributário Nacional, desde sua publicação, já conta com sólidos instrumentos para o combate da ocultação do sujeito passivo, mediante o uso de fraude ou simulação, estando à disposição da fiscalização tributária para a repreensão desta prática.

Castro também orienta nessa linha:

Sem enveredar pela discussão do alcance da norma antielisiva, ou do artigo 118 do CTN, o que se pode constatar são situações em que a legislação, por meio de Lei Complementar, dá ao Fisco poderes para:

Interpretar a definição legal do fato gerador, abstraindo-se da validade jurídica dos atos e dos seus efeitos;

Desconsiderar negócios jurídicos nos casos em que ocorrer dissimulação.

(...)

O procedimento de recusar o sujeito passivo que se apresenta e perseguir o real contribuinte, além de plenamente justificado, é a busca da verdade material, visando a defesa dos interesses fazendários nacionais, assegurada pela Constituição.

(CASTRO, Wagner Wilson. As alterações na legislação aduaneira introduzidas pelos artigos 59 e 60 da medida provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002. 60 f. Monografia (especialização em direito tributário), Escola de Administração Fazendária/Universidade Federal de Pernambuco, Brasília, 2004, pg.14.)

No ano subsequente à publicação da nova redação do Parágrafo Único do artigo 116 do CTN, trazida pela Lei Complementar nº 104/2001,, foi editada a Medida Provisória Nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637, de 30/12/2002, que dispôs sobre os procedimentos relativos à norma geral antielisão, nos seus artigos de 13 a 19.

É certo que até o momento, não houve a regulamentação completa da matéria. A Lei nº 10.637, de 30/12/2002 tratou exclusivamente de procedimentos da norma geral antielisão relativos à área aduaneira, não dispondo sobre a aplicação desses procedimentos **à área dos tributos internos**.

Contudo, no que concerne **aos tributos do comércio exterior**, a matéria foi devidamente regulamentada, tanto do ponto de vista legal quanto pelo ponto de vista infra-legal, a começar pelo **artigo 59 da própria Medida Provisória Nº 66/2002**.

Pensar de outra forma é desconsiderar que desde o ano de 2003, **todos** os autos de infração referentes a prática de interposição fraudulenta de terceiros (MULDI) são de total aceitação no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e na Câmara Superior de Recursos Fiscais quanto a esse critério.

■ O EXERCÍCIO DOS CONTROLES ADUANEIROS

Para a instauração de Ação Fiscal há a necessidade de se selecionar a empresa a ser fiscalizada. Para que as chances de acerto na escolha da empresa a ser fiscalizada sejam maiores, é recomendável que a seleção se realize a partir de algumas das seguintes fontes:

● Representações Externas Fundamentadas

Devem ser valorizadas as representações externas que já tragam os elementos indiciários que as fundamentem. Não devem ser confundidas com as demandas externas requisitórias, às quais devem ser encaminhadas para a fiscalização sem passar por crivo de seleção, passando apenas por eventual complementação.

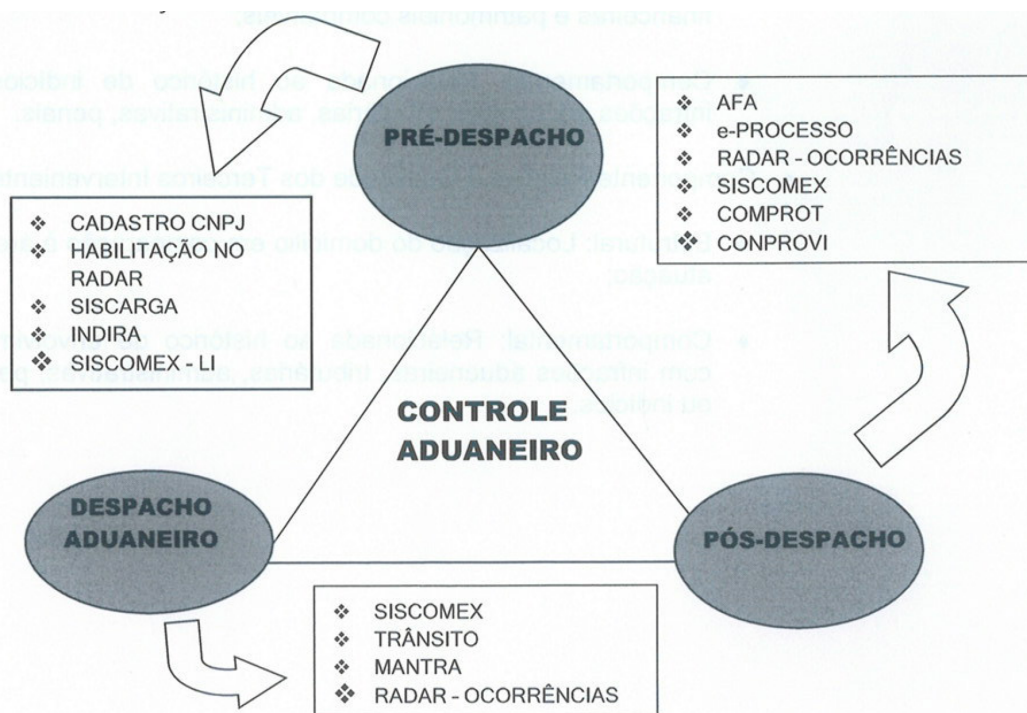
● Representações Internas

Geralmente, são representações de alta qualidade, elaboradas por servidores da RFB. Normalmente já vêm instruídas com os elementos indiciários. Costumam ser oriundas da Habilitação, da Fiscalização em zona secundária ou do Despacho Aduaneiro.

● Seleção Interna

É o emprego de técnicas de cruzamento de informações fiscais e aduaneiras visando identificar um conjunto de empresas que possuam maior probabilidade de estar atuando como interposta pessoa.

A seguir temos uma representação dos sistemas de informações disponibilizados pelas diferentes instâncias do controle aduaneiro durante as operações de importação, os quais acumulam informações que podem ser utilizadas na seleção interna:



Além das informações obtidas durante o controle aduaneiro, temos várias outras que são oriundas dos sistemas de fiscalização e arrecadação de tributos internos. Estas podem ser conjugadas com as informações de origem aduaneira, potencializando um aumento da qualidade e efetividade da seleção interna.

A seleção interna na área da Interposição Fraudulenta normalmente considera diversos aspectos de uma empresa como a sua regularidade fiscal, rendimentos dos seus sócios, número de funcionários, etc., sendo considerado um trabalho de certa complexidade.

Normalmente não utiliza qualquer informação externa como denúncias ou representações, apenas informações contidas nos bancos de dados da RFB; visando a análise dos principais componentes de risco, tais como:

-
- Logística: tipo de mercadoria, embalagem, rota, via de transporte, país de procedência;
 - Relativa à Transação Comercial: país de aquisição, forma de pagamento, marca x origem.
 - Componente Relativa à Qualidade dos Importadores
 - Estrutural: Condições financeiras para a realização das operações, sócios com conhecimento do negócio, condições financeiras e patrimoniais compatíveis;
 - Comportamental: Relacionada ao histórico de indícios ou infrações aduaneiras, tributárias, administrativas, penais.
 - Componente Relativa à Qualidade dos Terceiros Intervenientes;
 - Estrutural: Localização do domicílio em comparação à área de atuação;
 - Comportamental: Relacionada ao histórico de envolvimento com infrações aduaneiras, tributárias, administrativas, penais, ou indícios.

A ausência de informação sobre o adquirente ou o encomendante do bem importado no registro da Declaração de Importação, **prejudica o exercício efetivo dos órgãos responsáveis pelos controles aduaneiros.**

❖ DA HABILITAÇÃO NO RADAR

Para Importar, necessariamente a empresa deve estar habilitada em uma das seguintes modalidades:

1. Habilitação ordinária: destinada à pessoa jurídica que atue habitualmente no comércio exterior. Nesta modalidade, a empresa está sujeita ao acompanhamento da Receita Federal com base na análise prévia da sua capacidade econômica e financeira. É a modalidade mais completa de habilitação, permitindo aos operadores realizar qualquer tipo de operação;
2. Habilitação simplificada para as pessoas físicas, as empresas públicas ou sociedades de economia mista, as entidades sem fins lucrativos e, também, para as pessoas jurídicas que se enquadrem nas seguintes situações:
 - a) Obrigadas a apresentar, mensalmente, a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF);

- b) Constituídas sob a forma de sociedade anônima de capital aberto, bem como suas subsidiárias integrais;
 - c) Habilitadas a utilizar o Despacho Aduaneiro Expresso (Linha Azul);
 - d) Que atuem exclusivamente como pessoa jurídica encomendante;
 - e) Que realizem apenas importações de bens destinados à incorporação ao seu ativo permanente;
 - f) Que atuem no comércio exterior em valor de pequena monta (Considera-se valor de pequena monta, a realização de operações de comércio exterior com cobertura cambial, em cada período consecutivo de seis meses, até os seguintes limites: trezentos mil dólares norte-americanos ou o equivalente em outra moeda para as exportações FOB ("Free on Board"); e cento e cinquenta mil dólares norte-americanos ou o equivalente em outra moeda para as importações CIF ("Cost, Insurance and Freight")).
- 3. Habilitação especial destinada aos órgãos da administração pública direta, autarquia e fundação pública, órgão público autônomo, e organismos internacionais;
 - 4. Habilitação restrita para pessoa física ou jurídica que tenha operado anteriormente no comércio exterior, exclusivamente para realização de consulta ou retificação de declaração .

A escolha da modalidade de habilitação mais apropriada a cada empresa é livre e de sua inteira responsabilidade. Ao optar pela modalidade simplificada para operações de pequena monta, o contribuinte fica desonerado de apresentar uma série de documentos, além de ter o seu pedido analisado em, no máximo, dez dias. Em contrapartida, submete-se às restrições daquela modalidade.

De acordo com a IN RFB nº 1.288/2012, art. 4º, a estimativa da capacidade financeira da pessoa jurídica se refere a cada período de 6 (seis) meses. E essa estimativa determinará em qual submodalidade a pessoa jurídica será enquadrada, caso concedido a habilitação, após análise fiscal.

“Art. 4º Para fins de deferimento da solicitação de habilitação, a pessoa jurídica requerente será submetida à análise fiscal.

§ 1º A análise a que se refere o caput consiste, também, em **estimar a capacidade financeira** da pessoa jurídica para operar no comércio exterior, relativa a **cada período de 6 (seis) meses**.

§ 2º A estimativa da capacidade financeira da pessoa jurídica determinará o enquadramento da sua habilitação em uma das submodalidades previstas no inciso I do caput do art. 2º.

§ 3º A estimativa da capacidade financeira da pessoa jurídica, apurada por ocasião da habilitação, poderá ser revista a qualquer tempo pela RFB:

- **de ofício**, com base nas informações disponíveis em suas bases de dados; ou

- **a pedido**, mediante a prestação de informações adicionais pelo interessado ”.

Um dos motivos para o cometimento da interposição fraudulenta repousa na tentativa de burla aos controles administrativos exercidos pelos órgãos de fiscalização, em especial, pela Receita Federal.

Algumas empresas que desejam importar mercadorias não possuem a devida habilitação no Siscomex para operar em comércio exterior. Outras empresas possuem esta habilitação, mas esbarram nos limites dos valores de operação impostos pela legislação.

Assim, pode ocorrer de tais empresas registrarem suas operações em nome de outras que não possuam estas pendências para operar em comércio exterior, o que se configura irregular em face do exposto a respeito das modalidades de importação.

■ O COMBATE ÀS PRÁTICAS DE INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS

É alegado no item 38 do Recurso Voluntário:

Se o fisco federal habilitou uma empresa a operar o mercado externo, e depois vem alegar que houve fraude no procedimento de cadastramento, deve penalizar aqueles que participaram da fraude e não a Recorrente que nenhuma relação outra teve com a empresa ITIBAN senão a comercial, como explicitado nos presentes autos.

O combate às práticas de interposição fraudulenta de terceiros pode ocorrer nos seguintes estágios:

- **1º estágio:** No momento da habilitação da empresa importadora/exportadora no SISCOMEX, decorrente da determinação do artigo 2º, I da Portaria MF nº 350/02, regulamentado pela IN SRF nº 229/02 - hoje, IN RFB nº 1.288/12. O fato de a empresa possuir habilitação para atuar no sistema da Receita Federal do Brasil não significa em absoluto, salvo conduto ou regularidade nas operações de comércio exterior cursadas pela mesma, uma vez que se trata apenas de medida preventiva.

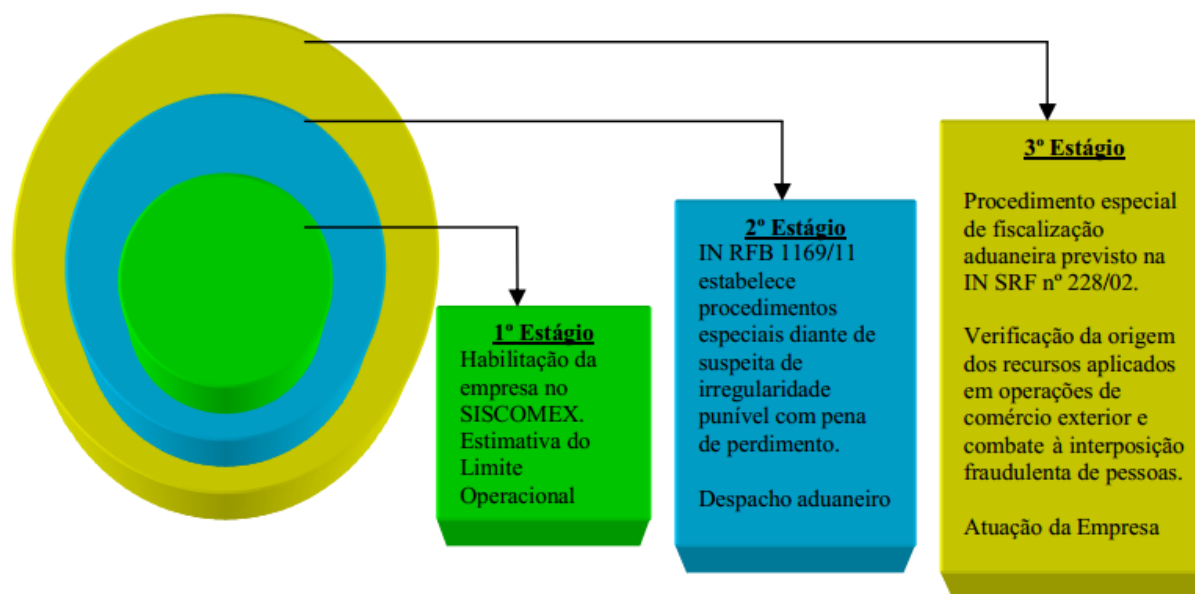
- **2º estágio:** Antes, durante e após o despacho aduaneiro, decorrente da determinação do Art. 1º da IN RFB nº1.169/11; (*)
- **3º estágio:** Em ato de procedimento especial de fiscalização aduaneira a que alude a IN SRF nº 228/02.

(*) Se ao longo do 2º estágio a equipe responsável pelo gerenciamento de risco da aduana onde se processa o desembaraço aduaneiro constata que o importador é empresa interposta frente ao que está estipulado no § 3º, do artigo 2º, da IN RFB nº1.169/11, comunicará o fato à unidade da RFB de fiscalização aduaneira com jurisdição sobre o domicílio fiscal do estabelecimento matriz da empresa importadora que poderá submeter a referida empresa ao procedimento especial de fiscalização estabelecido na IN SRF nº 228/02.

No 1º estágio o foco da análise fiscal é realizado, via de regra, de forma sumária e dentro de uma perspectiva preventiva quanto à empresa;

No 2º estágio o foco do controle aduaneiro é a carga (antes do despacho), a mercadoria (durante e após despacho), a transação comercial (fraude valor) e a empresa, mas no contexto de uma determinada operação de importação ou um conjunto delimitado de importações;

No 3º estágio o foco da fiscalização pode ser tanto a empresa quanto a mercadoria e a transação.



A legislação permite que o combate à prática efetiva ou presumida da interposição fraudulenta de terceiros seja implementado a qualquer tempo e de forma diversificada. E isso se justifica pelos seguintes motivos:

- ▲ No momento da habilitação da empresa importadora/exportadora no Sistema RADAR, não há como verificar se aquela empresa terá um comportamento adequado frente aos critérios de compatibilidade entre sua capacidade contributiva e o seu volume transacionados bem como as demais práticas ilícitas referentes ao uso de empresa interposta em operações de comércio exterior.

⤴ No procedimento de habilitação do responsável legal no Siscomex, a pessoa jurídica importadora é submetida à análise fiscal sumária que visa, especialmente, evidenciar sua existência de fato e compatibilidade entre sua atividade econômica e financeira com as informações prestadas no requerimento de habilitação.

⤴ No desembaraço aduaneiro, a ação fiscal está focada, sobretudo, na análise pontual da mercadoria importada.

⤴ Embora seja possível a análise da capacidade econômica da empresa no momento do desembaraço aduaneiro, é plausível que esse exame seja postergado para a revisão aduaneira, até mesmo porque o enfoque a ser dado nessa ação fiscal será a análise histórica do volume de importações praticados pela empresa importadora ao longo dos anos frente a sua capacidade econômica.

Ressalte-se que, no caso de habilitação de importador para atuar por conta e ordem de terceiro, também o adquirente da mercadoria importada deve ser submetido à análise fiscal no procedimento de habilitação de seu responsável legal visto que os recursos utilizados nas operações de comércio exterior terão origem neste adquirente, conforme determinação, inicialmente, do art. 14 da IN SRF nº 286 (de 15/01/03); depois, art. 36 da IN SRF nº 455 (de 05/10/04); depois, art. 26 da IN SRF nº 650 (de 15/05/06), hoje IN RFB nº 1.288 (de 31/08/2012) in verbis:

Art. 24. A habilitação de pessoa jurídica importadora para operação por conta e ordem de terceiros, de que trata a [Instrução Normativa SRF nº 225, de 18 de outubro de 2002](#), está condicionada à prévia habilitação da pessoa física responsável pela pessoa jurídica adquirente das mercadorias, nos termos desta Instrução Normativa.

Parágrafo único. À operação realizada por importador por encomenda, de que trata a [Instrução Normativa SRF nº 634, de 24 de março de 2006](#), aplica-se o disposto no caput, relativamente ao encomendante.

Desde o advento da IN-SRF 286/03, nem o importador, nem o importador por conta e ordem de terceiros conseguem registrar Declarações de Importação no SISCOMEX se ainda não tiverem habilitado seus responsáveis legais neste sistema.

Entretanto, como fraude à nova sistemática, pode ocorrer que, não desejando o verdadeiro adquirente da mercadoria ser submetido à análise fiscal no procedimento de habilitação de seu responsável legal, contrate com pessoa jurídica já submetida ao procedimento de habilitação para que esta registre a operação de importação, como se fosse proprietária da mercadoria, ocultando o real adquirente da mesma.

Por isso, dentre outros, é que no momento do despacho aduaneiro não há como a fiscalização antever que outros despachos aduaneiros serão patrocinados pela empresa no futuro, de modo a incorrer na discrepância desses critérios ou qualquer outra ilicitude. Não obstante, também não há como configurar ainda a prática de empresa interposta em

importação, fato que só poderá ser apurado a partir da constatação do destino da mercadoria importada no mercado interno.

Por vezes, é preciso deixar que um volume substancial de operações de comércio exterior ocorra para que a fiscalização consiga detectar os meandros do esquema engendrado, o que só ocorrerá após meses, ou mesmo após anos, da primeira importação/exportação.

O questionamento feito na impugnação pode ser assim expressado: Se a própria Receita Federal do Brasil confere a habilitação da empresa importadora/exportadora no Sistema RADAR, esse ato, por si só, não atestaria a regularidade e a idoneidade da empresa para atuar em operações de comércio exterior?

É necessário um esclarecimento com vistas a uma análise mais profícua dessa questão relevante: o procedimento de habilitação para operar no SISCOMEX é realizado dentro de um contexto preventivo, derivado do exercício do poder de polícia administrativa com vistas à proteção da sociedade. Justamente por ser um procedimento inserido em um contexto preventivo, mesmo que habilitada no Sistema RADAR, a empresa não está imune da verificação pela fiscalização de que suas transações em comércio exterior, no decorrer do tempo, permanecerão adstritas as estimativas previstas na habilitação.

Tampouco, mesmo com a habilitação da empresa no Sistema RADAR nada impede que a mesma desempenhe a função de empresa interposta em operação de comércio exterior à margem do que é previsto na legislação aplicável.

Destarte, a habilitação deferida pela RFB ou o **desembaraço aduaneiro da mercadoria importada** não é garantia de que o importador não sofrerá ação fiscal focada, entre outros, no combate à interposição fraudulenta de terceiros.

▣ 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 partícipes:

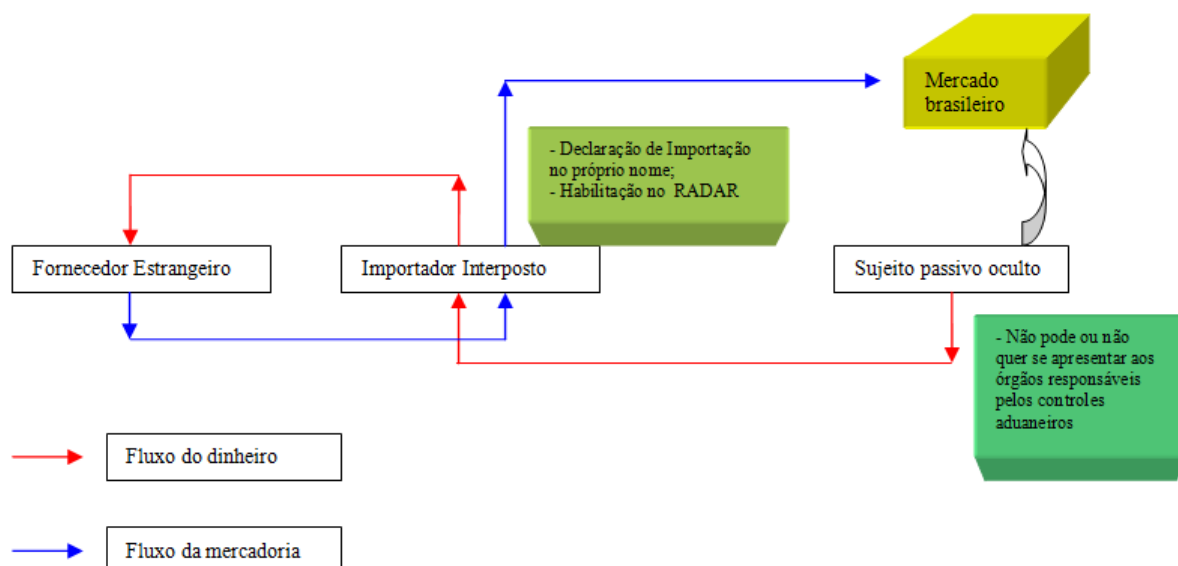
1. O **importador** → aquele que se apresenta às autoridades aduaneiras como responsável pela nacionalização da mercadoria.

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.



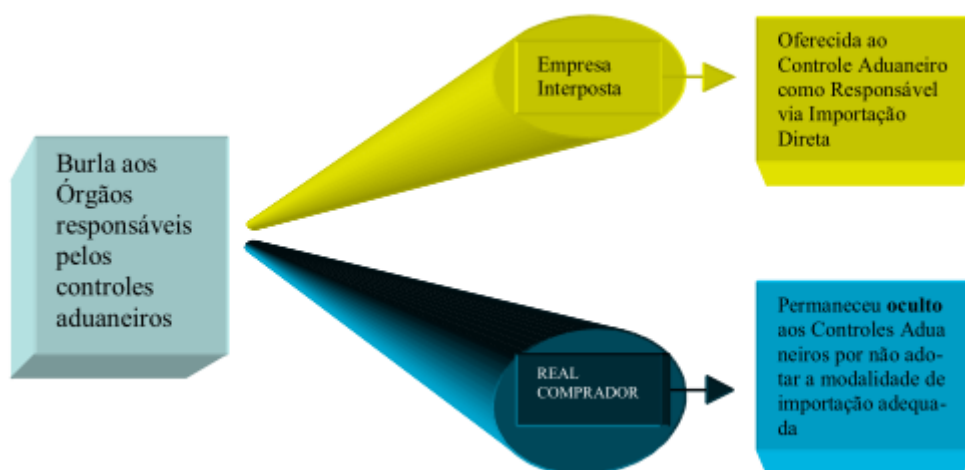
É de se frisar que é perfeitamente possível, à luz da legislação aplicável, que **terceiro utilize o importador** para obter produto importado no mercado interno.

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\(Redacao dada](http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0(Redacao_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)

§ 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)

❖ Infrações decorrentes de cada prática de interposição fraudulenta de terceiros

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

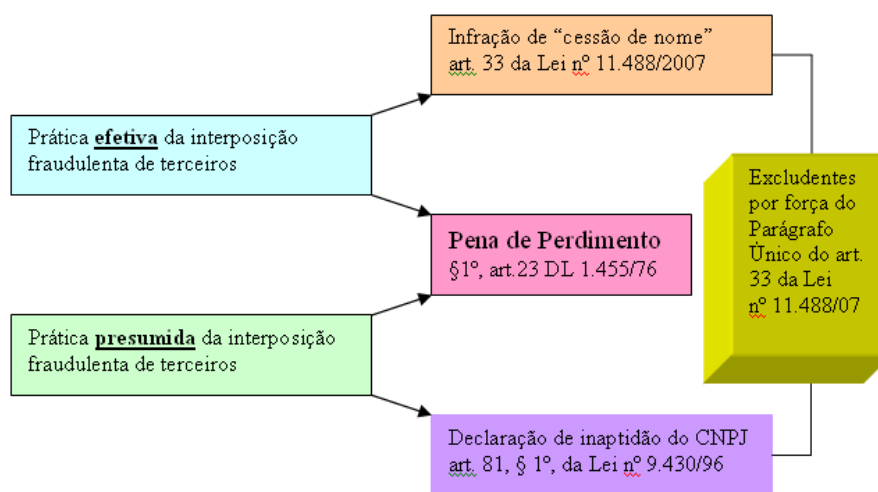
- ♦ **Uma infração tipificada no inciso V, do artigo 23, do Decreto Lei 1.455/76**, punível com a aplicação da pena de perdimento, tendo por destinatário o real adquirente da mercadoria e consequente conversão em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria no caso de que não seja localizada ou 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 consequente 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

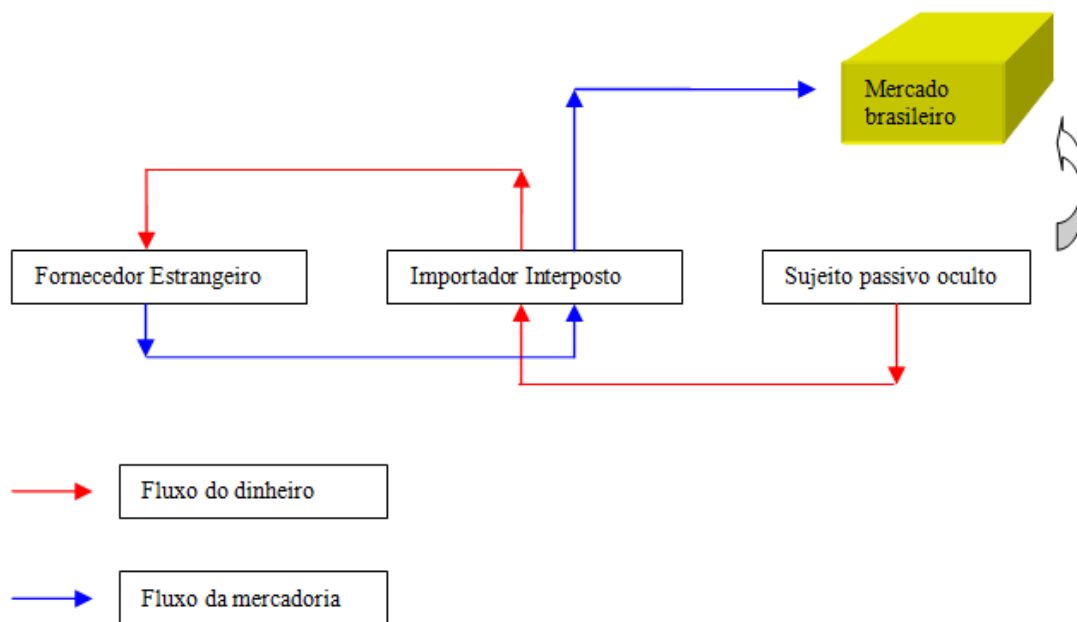
Salienta-se que esse é o primeiro passo ou o pressuposto básico e necessário para a caracterização da **prática efetiva**, mas longe de ser o suficiente.

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

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 partícipes, 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:

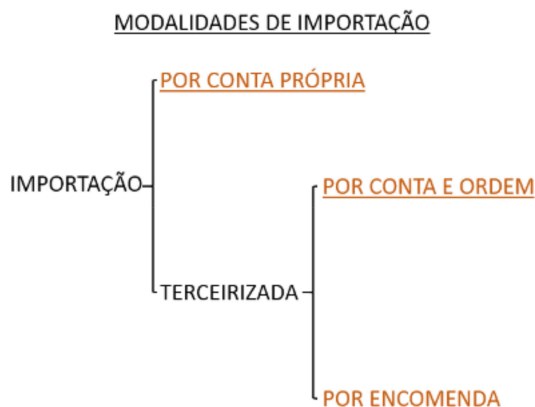
- a destinação integral e imediata das mercadorias importadas;
- o conhecimento prévio ao registro da DI do destinatário das mercadorias importadas;
- rotulagem das mercadorias importadas com sinais de identificação do adquirente (logotipo, marcas etc.);
- especificidade das mercadorias que são importadas 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. 2º 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:**

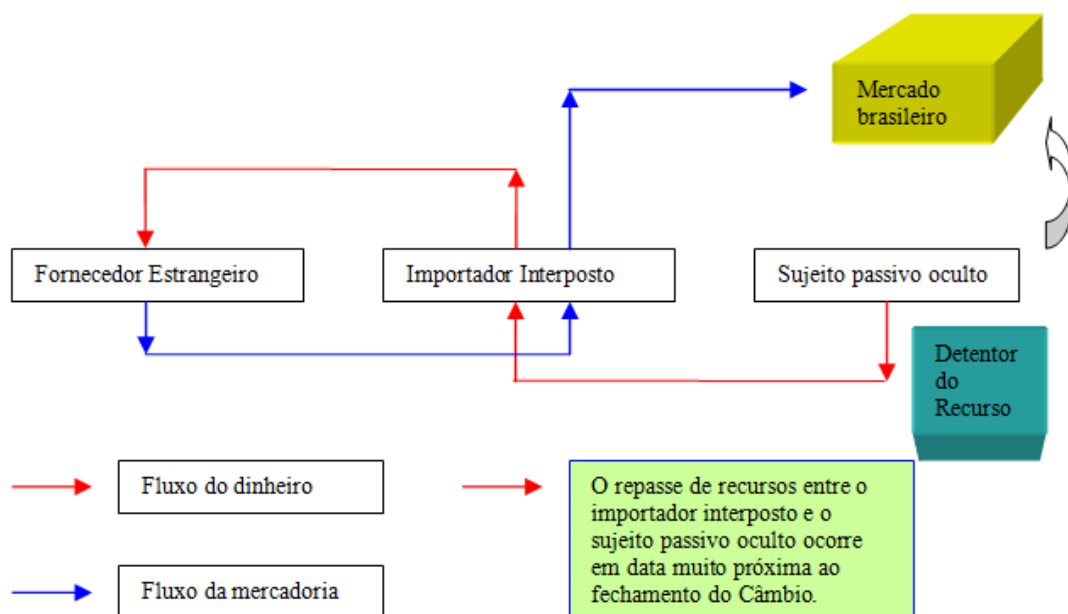
Art. 27. A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro **presume-se por conta e ordem deste**, para fins de

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:

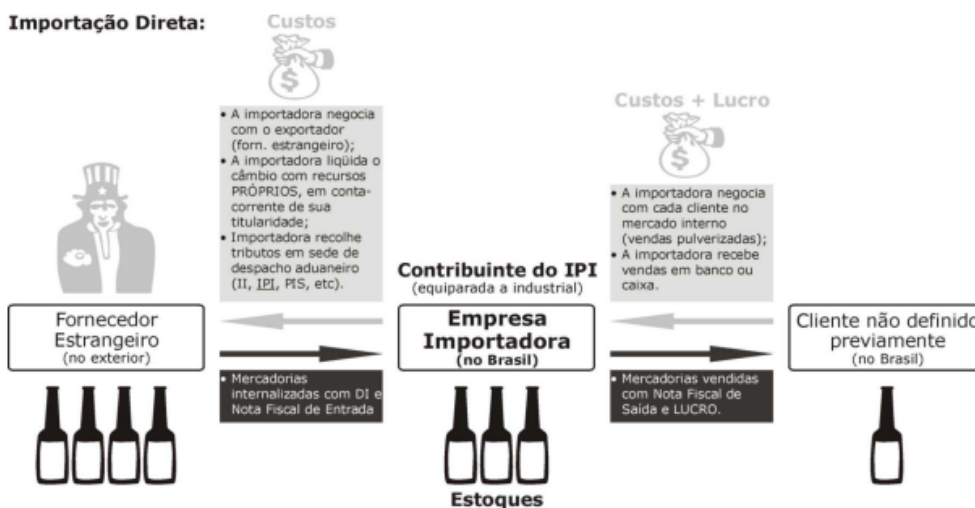
- na **Importação por “conta e ordem”** no momento da nacionalização – registro da Declaração de Importação – já existe no mercado interno comprador certo (ADQUIRENTE); e
- na **Importação por “encomenda”** no momento da nacionalização – registro da Declaração de Importação – já existe no mercado interno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

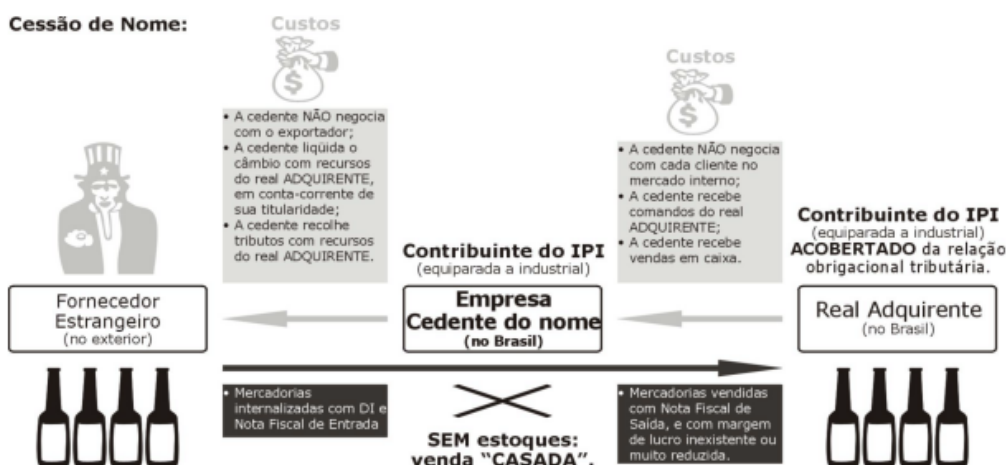
Na importação por encomenda, dado o seu conceito normativo inexistente qualquer **repasse de recursos**. Por isso, que o critério **tomada de risco** passa a ser relevante em sua caracterização.

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.**

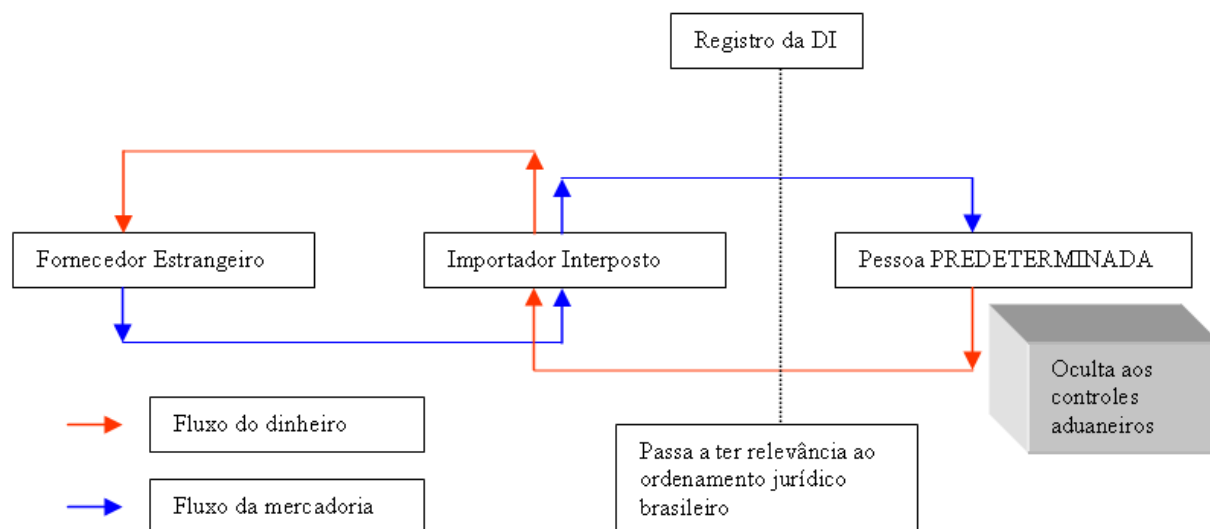
A ação da fiscalização aduaneira brasileira, com relação à mercadoria importada, só tem sentido a partir do seu ingresso no País. Esse momento a legislação precisa muito bem, inclusive em termos de minutos e até segundos: **é o registro da Declaração de Importação.**

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.

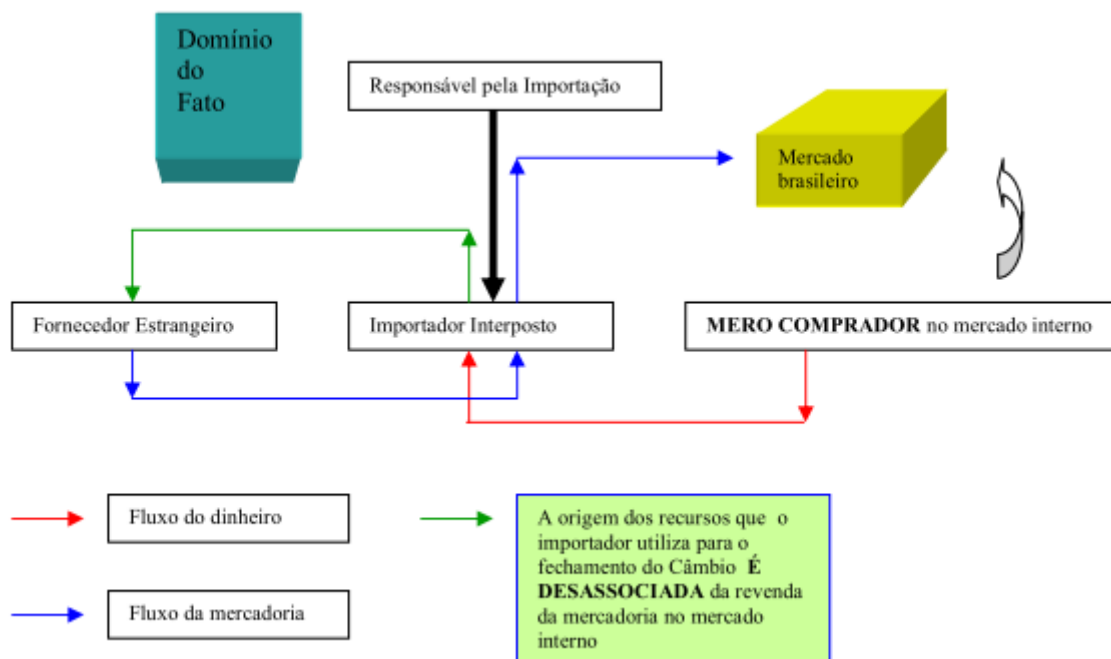
Está aqui diante de um **terceiro modo de identificação do liame entre o importador interposto e o sujeito passivo oculto**, à margem da modalidade de importação praticada: reconhecer quem foi o responsável pela importação.

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 passa 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 cambiais, 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.

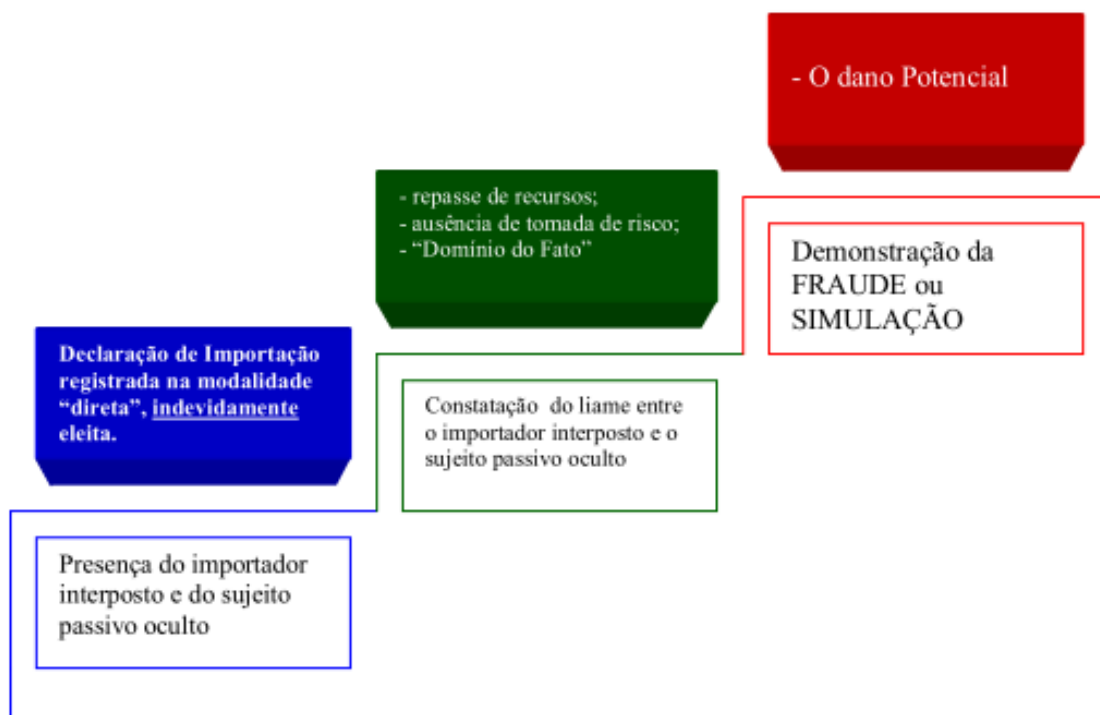
Assim, “importação fraudulenta” significa importação com fraude ao controle aduaneiro, mitigando-se a feição estritamente tributária de “reduzir ou evitar o pagamento do imposto” ocorrendo nos casos em que a falsificação ou a adulteração de documentos acarrete dano ao citado controle, mesmo que não haja 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

A empresa ITIBAN, ainda que conste como "adquirente" nas declarações de importações, não possuía recursos próprios para realizar tais operações de comércio exterior. Ou seja, a ITIBAN operava com recursos de terceiros. A fiscalização apurou que se não houvesse os "recebimentos de clientes", não haveria recursos disponíveis para efetuar o pagamento das importações.

No dia 16 de agosto de 2010, foi realizada diligência na sede da ITIBAN, localizada na Avenida Nove de Julho, 3.229, conjunto 1.407, Jardim Paulista, São Paulo-SP.

Em tal ocasião, constataram-se os seguintes indícios de que a ITIBAN não poderia ser a real adquirente do grande volume de mercadorias importadas em seu nome no período fiscalizado (cerca de US\$ 11.400.000,00 CIF):

- a) trata-se de uma pequena sala comercial, do tipo escritório, ou seja, há apenas uma instalação física precária, incapaz de abrigar qualquer tipo de estoque de mercadoria; e
- b) não há quaisquer empregados trabalhando no local (o sócio-gerente, o Sr. Roberto de Azevedo e Sá, estava sozinho na sala), o que denota uma infra- estrutura precária, incompatível com o volume de mercadorias adquirido pela ITIBAN em operações de comércio exterior.

Sendo assim, as mercadorias eram importadas por intermédio da empresa ALCOEX, na modalidade de importação por conta e ordem de terceiros, ocasião em que figurava como suposto real adquirente dessas mercadorias a empresa ITIBAN.

Lê-se em diversas partes de contrato firmado entre a ITIBAN e a ALCOEX, em 19 de setembro de 2007, constante do DPFA nº 055/10, que a ITIBAN importaria POR CONTA E ORDEM da ALCOEX. Transcrevo trechos desse contrato:

O presente contrato tem por objetivo a importação de mercadoria(s) em nome da CONTRATADA (ALCOEX), por conta e ordem da CONTRATANTE (ITIBAN), (...), ficando sob a responsabilidade da CONTRATADA (ALCOEX) o desembaraço da(s) mercadoria(s) a ser(em) importada(s) até a entrega à CONTRATANTE (ITIBAN), na cidade de Maceió-AL, ou outro lugar previamente pactuado entre as partes.

(...)

A(s) mercadoria(s) importada(s) pela CONTRATADA (ALCOEX), por conta e ordem da CONTRATANTE (ITIBAN), tendo em vista a natureza e o objeto do presente contrato, (...) por se tratar de mercadoria(s) de propriedade de terceiros, não integram(m) o ativo da CONTRATADA (ALCOEX)...

(...)

A CONTRATADA (ALCOEX) atuará no objeto deste contrato, por conta e ordem e sob a responsabilidade da CONTRATANTE (ITIBAN), nas operações de importação que forem efetuadas durante a vigência deste contrato, ficando a contratada obrigada a receber e entregar a(s) mercadoria(s) importada(s), única e exclusivamente, à CONTRATANTE, através de documento de Nota Fiscal de entrada, acrescido dos tributos incidentes na importação.

Ou seja: em tal contrato, por diversas vezes, a ITIBAN colocou-se EXPRESSAMENTE como a REAL ADQUIRENTE das mercadorias importadas pela ALCOEX, mesmo não o sendo na realidade. Isso demonstra, claramente, a intenção da ITIBAN de fingir ser a real adquirente dessas mercadorias para ocultar os reais destinatários e, assim, fraudar o fisco. Aliás, é óbvio que a ITIBAN colocou-se entre o importador e o real adquirente com o

intuito de interpor mais um elo na cadeia até o real adquirente e, assim, dificultar os trabalhos da fiscalização.

Quando se começou a fiscalizar a ocultação de sujeitos passivos, verificava-se facilmente o fluxo financeiro entre a real adquirente – empresa ALPELO CONFECÇÕES – e a empresa ocultadora – empresa ITIBAN S/A -, por meio de adiantamentos de recursos. Assim, por exemplo, a ocultadora recebia, no dia "x", R\$ 100.000,00 da real adquirente. No dia "x+1", a ocultadora registrava a respectiva Declaração de Importação, e, com os R\$ 100.000,00 recebidos, fechava o contrato de câmbio e pagava os tributos sobre o comércio exterior.

Porém, quando as ocultadoras perceberam que a fiscalização da Receita Federal do Brasil punia essas operações de cessão de nome com base em tais adiantamentos, houve a necessidade de sofisticação da fraude, para dificultar a fiscalização.

Nesse momento entrou a forma de captação de recursos desenvolvida pela ITIBAN. Nas planilhas inseridas no subitem 4.10.7.2, *já* do Relatório de Procedimento Fiscal, vemos que a ITIBAN não recebia quaisquer adiantamentos dos reais adquirentes. Muito pelo contrário: a ITIBAN, em geral, oferecia a possibilidade de pagamentos a prazo, às vezes até de forma parcelada.

REGISTRO DA DI	EMIÇÃO DA NOTA FISCAL DE VENDA POR PARTE DA ITIBAN	EMIÇÃO DE DUPLICATA POR PARTE DA ITIBAN	DESEMPAÇO ADUANEIRO	VENCIMENTO DA DUPLICATA (PAGAMENTO DO CLIENTE)	PAGAMENTO DA ITIBAN ÀS IMPORTADORAS OU À COMISSÁRIA DE DESPACHO
DIA "X"	DIA "X+2"	DIA "X+3"	DIA "X+4"	ATÉ DIA "X+120"	ATÉ DIA "X+180" (prazo suficiente para o fechamento dos contratos de câmbio)

Observação quanto à tabela acima: Os intervalos de dias são aproximados e variam, mas a sequência dos acontecimentos é sempre a mesma. Ou seja: a emissão da nota fiscal de venda é sempre anterior ao desembaraço aduaneiro e o pagamento à ITIBAN, por parte dos reais adquirentes, é sempre anterior à data final do prazo de financiamento dado pelo exportador.

Pode-se ver, pela tabela acima, que, ainda que o adiantamento de recursos não tenha ocorrido da maneira clássica, é certo que a ITIBAN não operava com recursos próprios. Isso porque a ITIBAN recebia os recursos após o registro da Declaração de Importação, mas antes do pagamento ao exterior.

A maneira de operar da ITIBAN, portanto, nada mais é do que uma sofisticação do adiantamento de recursos elaborada para dificultar a fiscalização e encaixa-se perfeitamente na definição de importação por conta e ordem de terceiros da IN SRF nº 225/2002 .

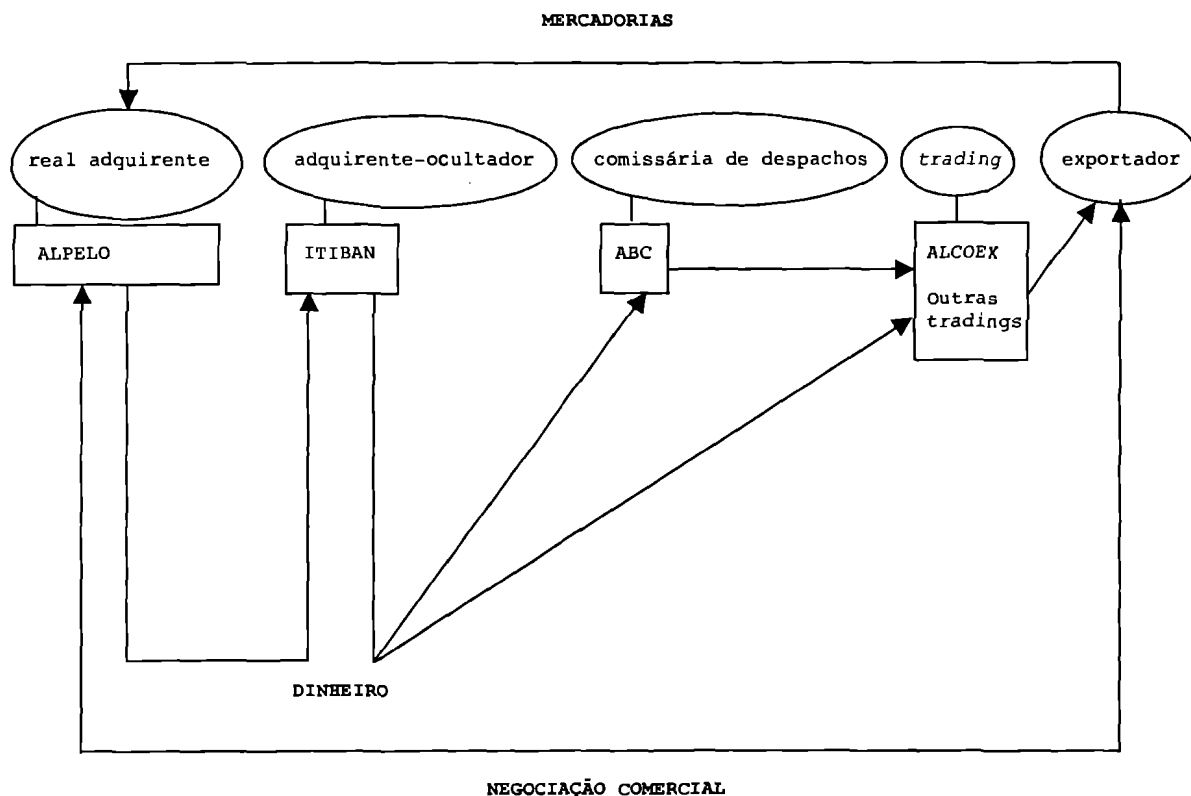
Isso significa que a ITIBAN, ao não declarar expressamente o real adquirente das mercadorias, cede seu nome a terceiros que se beneficiam das vantagens expostas no subitem anterior.

Na verdade, verifica-se que a ITIBAN nada mais é do que uma prestadora de serviços, ainda que não tenha emitido nenhuma nota fiscal de serviços. Ou seja: ela apenas intermedeia as operações de importação entre seus clientes (no caso, a real adquirente

ALPELO) e as tradings por ela contratadas (no caso das Declaração de Importação objeto deste auto de infração, a ALCOEX).

Tanto é assim que as mercadorias importadas pela ITIBAN nunca chegaram a entrar em seus estoques nem fisicamente (a ITIBAN não possui estrutura para a guarda e armazenagem de mercadorias) nem contabilmente (nos Balanços Patrimoniais da ITIBAN, analisados mais adiante neste relatório, o valor dos estoques é sempre ZERO).

O esquema fraudulento é retratado no quadro abaixo:



A fiscalização aproveitou, ainda, para tomar o depoimento do Sr. Roberto de Azevedo e Sá, CPF 943.160.828-68, sócio-gerente da ITIBAN, a fim de obter esclarecimentos sobre a forma de operação da empresa.

Os pontos mais relevantes do Termo de Depoimento estão transcritos às folhas 32 e 33 do processo digital.

Admitiu expressamente o próprio sócio-gerente da ITIBAN, fica claro que a ITIBAN opera por conta e ordem de terceiros, cedendo seu nome a seus clientes.

A filial de Alagoas da ITIBAN foi criada somente para burlar o fisco e que não havia real distinção entre as operações da matriz de São Paulo e dessa filial. Aliás, a ITIBAN declarou expressamente não haver transferências nem de recursos nem de mercadorias entre os dois CNPJ (São Paulo e Alagoas). Isso, mais uma vez, demonstra a intenção da fiscalizada de esconder a fraude. A fiscalização apurou que a conta da matriz de São Paulo foi usada para o pagamento de tributos da filial de Alagoas.

- Do repasse de recursos da ITIBAN à ALCOEX

Segundo os extratos de Livro Razão da ITIBAN constantes do DPFA nº 055/2010, foram transferidos recursos da ITIBAN à ALCOEX (deve-se observar que tais valores correspondem a TODAS as importações da ITIBAN promovidas pela ALCOEX, e não exclusivamente às importações destinadas à ALPELO).

Para tanto, foi apresentada a tabela de 23 a 26 do processo digital, relacionando recursos repassados da ITIBAN à ALCOEX.

- ABC DESPACHOS ADUANEIROS LTDA, CNPJ 01.878.013/0001-20

A ABC, comissária de despachos, aparece no livro Razão retirado do DPFA nº 055/2010 como tendo recebido, no período fiscalizado, mais de R\$ 7.745.000,00 da ITIBAN.

Verificou-se que este dinheiro era utilizado para pagar as operações de comércio exterior da ITIBAN. Aliás, os recursos repassados da ITIBAN à ALCOEX não cobrem as despesas das importações da ITIBAN. Assim, é óbvio que uma parte dos pagamentos da ITIBAN foi feita por meio da ABC.

Às folhas 26 a 28 do processo digital consta uma lista dos pagamentos feitos da ITIBAN à ABC, conforme extrato do Livro Razão da ITIBAN constante do DPFA no 055/2010.

É alegado às folhas 15 do Recurso Voluntário:

Analisando as provas produzidas pelo fisco e a conduta das empresas, sua legalidade, devem orientar as razões que as levariam a praticar as supostas fraudes descritas pela Doutra Fiscalização e admitidas pela Delegacia de Julgamento a quo tendo em vista que a imputação fiscal está calcada apenas em suposições.

Aparentemente a determinação em dar pela pena de perdimento é maior que o esforço em demonstrar ter havido a fraude presumida. Só em argumentos não se pode fiar o lançamento de ofício, necessário que autoridade fiscal apresente provas.

E mais a seguir, às folhas 16 do Recurso Voluntário:

Entende a Recorrente que, libertando-se dos preceitos, ou pré-conceitos, devem os autos ser analisados na melhor acepção jurídica do mesmo ou seja, “o que não está nos autos, não está no mundo” (quod non est in actis non est in mundo), deixando de lado as experiências ou fatos praticados ou constatados em outros processos que não o presente.

Na espécie, o ônus de provar que houve a ocultação do real adquirente é do Fisco, devendo este comprovar de forma cabal a infração cometida pela empresa. (...)

Pelo contrário. A fiscalização logrou êxito inclusive em desmembrar o esquema fraudulento.

Uma das formas da sofisticação da fraude apurada pela fiscalização foi a inserção, na cadeia de comercialização, de um maior número de empresas entre a importadora e a real adquirente.

Os pagamentos referentes às operações de comércio exterior são feitos, em sua maior parte, por meio da empresa ABC Despachos Aduaneiros Ltda.

Tendo isso em mente, fica óbvio que a ITIBAN utilizou-se das *tradings*, neste caso da ALCOEX, com a finalidade de aumentar a quantidade de empresas entre o exportador estrangeiro e o real adquirente.

Aliás, a fraude foi tão bem planejada pela ITIBAN que se pode ver a sua evolução com o tempo, conforme explicado nos parágrafos seguintes.

Nas operações referentes ao exercício de 2006, o adiantamento de recursos por parte dos clientes fica claro, conforme se pode ver na tabela abaixo, elaborada a partir do extrato do Livro Razão constante do DPFA nº 055/2010:

DATA DO RECEBIMENTO DE RECURSOS	RECEBIMENTO DOS RECURSOS	VALOR DOS RECURSOS RECEBIDOS	DATA DO PAGAMENTO	PAGAMENTO EFETUADO	VALOR DO PAGAMENTO
01/12/2006	Recebimento ref. NF nº 01 a 06, de Borges e Moraes Comércio de Eletrônicos	R\$2.491.439,26	01/12/2006	Pagamento à ALCOEX	R\$2.362.156,86
01/12/2006	Recebimento ref. NF nº 07, Jackmar Comércio e Confecções Ltda.	R\$ 106.547,58	01/12/2006	Pagamento à ALCOEX	R\$ 98.981,63
04/12/2006	Recebimento ref. NF nº 08, Las Vegas Importação e Exportação Ltda.	R\$ 138.264,67	05/12/2006	Pagamento à NDT	R\$ 110.028,50
11/12/2006	Recebimento ref. NF nº 09, BikenewInd. Com. De Peças para Bicicletas Ltda.	R\$ 129.609,15	21/12/2006	Pagamento à ALCOEX	R\$ 419.710,19
	Recebimento ref. NF nº 10 e 11, Borges e Moraes Comércio de Eletrônicos Ltda.	R\$ 117.741,62			
	Recebimento ref. NF nº 12, Internacional de Tecidos Ltda.	R\$ 172.478,22			
TOTAL DE RECEBIMENTOS		R\$3.156.080,50	TOTAL DE PAGAMENTOS		R\$2.990.877,18

No início de 2007, a ITIBAN começou a aglomerar mais os recebimentos de clientes e os pagamentos às *tradings*, de forma a dificultar a identificação do fluxo financeiro.

Em abril de 2007, a ITIBAN parou de registrar o número das notas fiscais às quais se referiam os recebimentos de seus clientes, o que, além de dificultar a identificação do fluxo financeiro, vai de encontro às normas de contabilidade.

No final de 2007, a ITIBAN parou de registrar o número das notas fiscais às quais se referiam os pagamentos às importadoras, o que, além de dificultar a identificação do fluxo financeiro, vai de encontro às normas de contabilidade.

Em 2008, a ITIBAN sofisticou a maneira de realizar seus pagamentos, da seguinte forma:

- passa a operar por meio da ABC Despachos, o que torna impossível relacionar o pagamento feito pela ITIBAN à *trading* utilizada na operação de comércio exterior;

-
- passa a registrar operações de câmbio e de pagamento de tributos sobre o comércio exterior sem qualquer identificação (não há o número dos contratos de câmbio ou das DI referentes a cada pagamento de câmbio).

Ante o exposto, verifica-se a clara intenção da ITIBAN de esconder sua operação fraudulenta, notadamente a cessão de seu nome a seus clientes (reais adquirentes das mercadorias importadas).

- Da diligência inicial e dos fatos ocorridos até a entrega dos documentos

No dia 28 de outubro de 2010, foi realizada diligência na sede da ALPELO, localizada na Rua Miller, 339, Brás, São Paulo-SP, CEP 03.011-011.

Em tal ocasião, constatou-se que:

- trata-se de empresa do ramo de comércio atacadista de artigos de vestuário;
- havia materiais estocados na empresa;
- havia funcionários trabalhando na empresa, movimentando os materiais e atendendo a clientes;
- nenhum dos sócios estava no local; e
- a empresa estava sob responsabilidade do Sr. Aldeon Gomes Fernandes, CPF nº 151.003.358-07, supervisor administrativo, a quem foi entregue o Termo de Início de Ação Fiscal Sefia I nº 251/2010.

Como se pode ver, a ALPELO apresenta estrutura compatível com as suas atividades comerciais, o que indica que ela é a real adquirente das mercadorias importadas pela ITIBAN, através das seguintes Declarações de Importação:

07/1338086-6
07/1467822-2
08/0045959-2
08/0120440-7
08/0120828-3
08/0151615-8
08/0165669-3
08/0197742-2
08/0310465-5
08/0310464-7

- Das notas fiscais de venda emitidas pela ITIBAN a favor da ALPELO:

Da tabela de folhas 60 e 61 do processo digital podemos tirar as seguintes conclusões, todas apontando para o fato de a ITIBAN estar cedendo seu nome à real adquirente ALPELO:

- as mercadorias repassadas à ALPELO pela ITIBAN são sempre artigos de vestuário, o que é plenamente compatível com o objeto social da ALPELO; e
- as quantidades repassadas são compatíveis com as quantidades registradas em cada Declaração de Importação.

- Do fluxo financeiro entre a ITIBAN e a ALPELO:

As movimentações financeiras entre a ITIBAN e a ALPELO vão completamente ao encontro da forma de operação descrita.

Isso significa que a sequência dos acontecimentos é sempre a seguinte:

1º) registro da DI;

2º) emissão da NF de venda pela ITIBAN;

3º) desembaraço aduaneiro das mercadorias / emissão de duplicatas pela ITIBAN;

4º) pagamento das duplicatas (em até 180 dias do registro da DI, ou seja, antes de a ITIBAN precisar pagar o exportador, já que o exportador ofereceu crédito de até 180 dias para pagamento).

Como se pode ver, ainda que não haja a forma clássica de adiantamento de recursos, não se pode negar que o adiantamento de recursos ocorreu, pois, de qualquer forma, a ITIBAN recebeu o dinheiro da ALPELO antes de repassá-lo ao exterior.

É alegado às folhas 19 e 20 do Recurso Voluntário:

Como se observa as constatações do primeiro Auditor da Receita Federal que fez a análise da contabilidade da empresa são antagonicamente contrários ao do presente processo, especialmente em relação ao ano de 2008.

Observem Doutos Conselheiros, a empresa tinha contratos de câmbio que fechava com os próprios recursos, bem como tinha despesa compatível com sua atividade - tal contrariedade entre os Auditores só demonstra a incerteza nas conclusões fiscais negativas expedidas no presente procedimento.

O volume total de operações entre a Recorrente e a ITIBAN fica na casa de 6% (seis por cento), do que alega a fiscalização que tenha a empresa faturado (mais de trinta milhões de reais), corroborando a informação que a compra de produtos de outros fornecedores só se presta a compor o mix de produtos que a própria Recorrente fabrica em sua sede.

(...)

Não é crível que se entenda que alguém que tenha crédito e possa receber de seus clientes antes de pagar as mercadorias que comprou esteja praticando um ato ilícito.

A prova é uma presunção, e há uma desconexão entre o negócio jurídico efetuado entre a vendedora e compradora e os negócios que a vendedora possui no exterior.

O Recorrente confunde conceitos.

Para melhor análise, foca-se no trecho negrito. Esse é o cerne da discussão.

Embora no mercado interno essa operação seja corriqueira e legal, ao envolver a revenda de produtos importados ela assume outros contornos.

Isso porque, dada a legislação já mencionada, *a operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro **presume-se por conta e ordem deste.***

Consoante o alegado pelo Recorrente, **a origem do recurso foi de terceiro.** Nesse sentido, a modalidade de importação é por "conta e ordem".

Uma vez que as operações de importação em análise não apontavam o nome do adquirente, no caso empresa ALPELO CONFECÇÕES, justamente por terem sido registradas na modalidade de importação "direta", **houve a ocultação do sujeito passivo**, o que implica na infração tipificada no inciso V, do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76.

É alegado às folhas 26 do Recurso Voluntário:

*Não se pode falar em **ocultação** quando todos os documentos são **franqueados, disponibilizados e apresentados à fiscalização**, sem qualquer ressalva ou vírgulas, sendo convergentes os documentos apresentados pela Recorrente e pela vendedora ITIBAN, ou seja, as operações foram registradas nos livros fiscais e declarados ao fisco por ambas as empresas.*

Mais adiante, às folhas 32 do processo digital alega:

Para o fisco dizer que tal negócio trata-se de uma simulação, ou ocultação deveria trazer elementos contundentes das ilicitudes praticadas, e não apenas presunções e ilações doutrinárias, data venia.

A ocultação do sujeito passivo **vem de fato certo e determinado**: ocorreu no momento em que o nome da empresa ALPELO CONFECÇÕES **não constou** nas Declarações de Importação identificada como ADQUIRENTE dos bens importados.

Essa omissão implica em burla aos órgãos responsáveis pelos controles aduaneiros **para as operações de importação em análise** e consequentemente fraude.

- Da conclusão com relação à ALPELO

Do exposto acima, conclui-se que a ALPELO, ao contrário da ITIBAN, possui capacidade econômico-financeira-operacional para suportar as importações referentes às

DI de nº 07/1338086-6, 07/1467822-2, 08/0045959-2, 08/0120440-7, 08/0120828-3, 08/0151615-8, 08/0165669-3, 08/0197742-2, 08/0310465-5 e 08/0310464-7.

Isso significa que a ITIBAN cedeu seu nome à ALPELO e que esta última é a real adquirente das mercadorias.

Ainda, pode-se dizer que a ITIBAN, ao se colocar, na Declaração de Importação, no lugar da real adquirente (ALPELO), ocultou uma operação de importação por conta e ordem de terceiros, fraudando o fisco, com a finalidade de obter vantagens para si e para a real adquirente.

.▣ O DANO AO ERÁRIO

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.

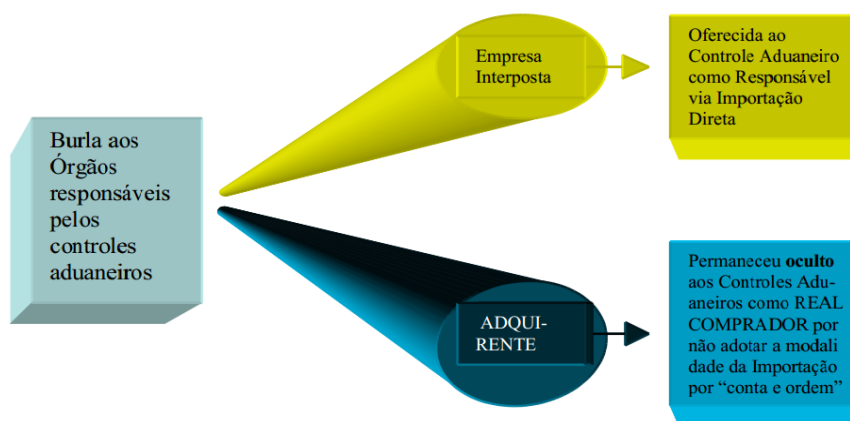
A burla aos controles aduaneiros pode causar:

- 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.

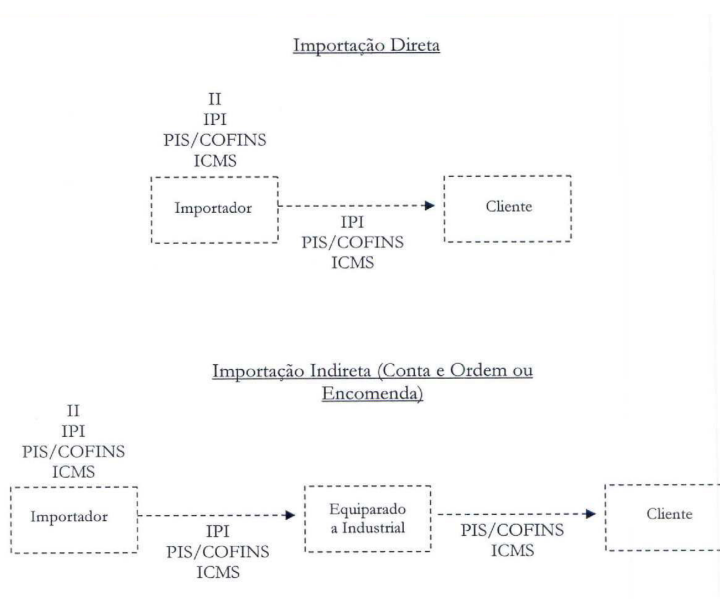
Quebra da cadeia de incidência do IPI: Por ordenamento constitucional, o IPI é um tributo de incidência não-cumulativa, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores (art. 153, § 3º, inciso II, da CF/88).

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 Órgão 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).

■ 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.

A responsabilidade objetiva garante de forma mais eficaz a coercibilidade do sistema punitivo tributário. De outro modo, a atividade de fiscalização se inviabilizaria se a cada infração tivesse que se provar que o contribuinte não autorizou determinada operação por negligência, imperícia ou imprudência.

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.

Soma-se a isso a necessidade de ser criterioso na escolha de quem lhe representará, bem como vigiar os atos praticados por tais representantes, sob pena de responder por eles, por culpa "in eligendo" e "Instrução Normativa vigilando".

A culpa “in eligendo” advém da má escolha daquele em quem se confia a prática de um ato ou o adimplemento da obrigação. A culpa “in vigilando” é aquela que decorre da falta de atenção com o procedimento de outrem, cujo ato ilícito o responsável deve pagar.

Ambas as figuras são de ampla aceitação na doutrina e jurisprudência pátria e imputam ao empregador a responsabilidade de seus efeitos.

Diante de tudo que foi exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso da Contribuinte.

É como voto.

Jorge Lima Abud.