



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10508.000112/2006-15
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-009.630 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de agosto de 2021
Recorrente HI-TECH DO BRASIL S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 11/03/2003 a 27/12/2004

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PENA DE PERDIMENTO. MULTA SUBSTITUTIVA. DECLARAÇÃO DE INAPTIDÃO DA INSCRIÇÃO NO CNPJ. SUJEITO PASSIVO SOLIDÁRIO.

Na interposição fraudulenta em que há comprovação da origem dos recursos utilizados, o importador oculto, ou real adquirente da mercadoria, responde unicamente pela pena de perdimento ou pela multa substitutiva prevista no art. 23, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/76, cabendo ao importador ostensivo, aquele que cede o seu nome para possibilitar a ocultação do real adquirente, responder também pela multa prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007.

Na chamada interposição fraudulenta “presumida”, na qual não há comprovação da origem dos recursos utilizados, o importador ostensivo terá sua inscrição no CNPJ declarada inapta, nos termos do art. 81, § 1º, da Lei nº 9.430/96, em lugar da aplicação da multa prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007.

Em qualquer dos casos, o importador ostensivo responde solidariamente com o importador oculto pela pena de perdimento ou pela multa substitutiva, nos termos do art. 95, inciso I, do Decreto-lei nº 37/66, e do art. 727, § 3º do Decreto 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro).

SURGIMENTO DA MODALIDADE DE IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA. LEI Nº 11.281/2006. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Se a acusação contida na autuação é de interposição fraudulenta de terceiros, infração tipificada no art. 23, inciso V, do Decreto-lei nº 1.455/76, conduta que em nenhum momento deixou de ser definida como infração pela Lei nº 11.281/2006 ou por qualquer outra, não é possível invocar a incidência da retroatividade benigna.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. CAPACIDADE FINANCEIRA E OPERACIONAL.

A inexistência de capacidade financeira e operacional para realização das importações é forte indício de interposição fraudulenta de terceiros. Contudo, o

oposto não é verdadeiro, pois nada impede que uma empresa com capacidade financeira e operacional atue como importador ostensivo, a depender dos objetivos que se busca com a conduta infracional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso, para excluir da autuação a parcela do crédito constituído correspondente às operações com a empresa Lanzaretti, vencidos os conselheiros Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Fernanda Vieira Kotzias, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco e Carolina Machado Freire Martins, que davam provimento ao recurso em maior extensão. Designado como redator ad hoc e redator do voto vencedor o conselheiro Luís Felipe de Barros Reche.

(documento assinado digitalmente)

Ronaldo Souza Dias – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luis Felipe de Barros Reche – Redator *Ad Hoc*

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ronaldo Souza Dias (Presidente), Luis Felipe de Barros Reche, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Gustavo Garcia Dias dos Santos, Fernanda Vieira Kotzias, Marcos Antonio Borges (suplente convocado), Carolina Machado Freire Martins e Leonardo Ogassawara de Araujo Branco.

Relatório

Tendo sido designado para formalizar o presente acórdão, na condição de Redator *Ad Hoc*, tendo em vista que o Relator originário, Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares não mais integra o colegiado, reproduzo integralmente o relatório disponibilizado em meio magnético pelo Relator, conforme a seguir:

“Trata o presente caso de Auto de Infração lavrado em 22/02/2006, às fls. 238/259, com ciência pessoal em 23/02/2006, para cobrança de multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, por conversão da pena de perdimento, na forma do disposto no § 3º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76, pela importação de mercadorias estrangeiras com ocultação do real adquirente, no valor total de R\$ 27.861.767,49.

A descrição dos fatos verificados e das infrações tributárias apuradas consta no Relatório de Procedimento Fiscal (RPF), às fls. 260/278, nos seguintes termos:

II - DA SELEÇÃO DA EMPRESA:

Em 11/01/2005 foi recebida urna mensagem NOTES da IRF/RJO (fl. 44 a 46) alertando a DRF/IOS contra a empresa em tela, pois esta estaria efetuando importações acima de sua capacidade financeira declarada e, por conseguinte, incidindo na hipótese expressa no art. 1º, da IN SRF nº 228/02, acima transcrito.

Pesquisa efetuada no Sistema RADAR revelou que a empresa tinha, nos últimos 24 meses, efetuado operações de importação, onde se declarou como importador direto, no montante de US\$16.900.137,08, apesar de possuir um capital subscrito de R\$1.000.000,00, números estes que a enquadraram na hipótese do art. 1º, da IN SRF nº 228/02, supracitado.

Releva mencionar que, além destas, foram efetuadas por intermédio da empresa importações a conta e ordem no montante de US\$838.793,10 (oitocentos e trinta e oito mil, setecentos e noventa e três dólares e dez centavos) no período acima mencionado (vide extrato RADAR às fl. 47 a 50).

III - DO PROCEDIMENTO FISCAL:

Em 12/01/2005 foi emitido o Mandado de Procedimento Fiscal - MPF nº 0510600-2005-00006-0 (fl. 01) determinando a realização de procedimento de fiscalização na empresa. Em 13/01/2005, foi iniciada a Ação Fiscal, mediante lavratura de Termo de Início de Fiscalização (fl. 51), do qual foi dada ciência pessoal pelo representante da empresa em 14/01/2005 e onde se intimou o contribuinte a apresentar documentos nele listados.

(...)

Em 01/03/2005, prestou declarações (vide Termo de Declarações Prestadas, fl. 58) o Sr. ANTONIO CARLOS BARBEITO MENDES (CPF nº 020.938.457-33), principal acionista da empresa e presidente de seu conselho de administração (vide procuração à fl. 54).

(...)

Em 13/07/2005, por intermédio do processo administrativo 10508.000354/2005-10, foi formalizada representação fiscal para a declaração de inapetência da inscrição da empresa no CNPJ, nos termos do § único, do art. 11 da IN SRF 228/2002, por terem sido detectadas as hipóteses elencadas nos incisos I e II do citado artigo. Tendo sido acatada a representação, foram iniciados os trabalhos de lavratura do Auto de Infração para aplicação das penalidades cabíveis.

Em 02/09/2005 a empresa entrou junto a 3ª Vara Federal do Rio de Janeiro com a Medida Cautelar nº 2005.51.01.018330-5. Em 09/11/2005 foi deferido o pedido de liminar suspendendo os procedimentos de fiscalização em curso (fl. 115).

Em 16/12/2005, por força de questionamentos efetuados pela empresa na via judicial e com o fito de subsidiar as informações a serem prestadas no supracitado processo por intermédio da Procuradoria da Fazenda Nacional, foi solicitada à SRRF 5ª RF a efetivação de diligências em alguns dos clientes da empresa. (vide mensagem NOTES à fl. 116). Em 30/12/2005 foi recepcionado relatório elaborado pela DIREP 5ª RF (fl. 117 a 123).

Em 30/01/2006 a DRF-Ilhéus foi cientificada da reconsideração da decisão do Juiz que deferiu a liminar retrocitada (fl. 124 a 126) e, por intermédio do Ato Declaratório Executivo nº 03 (fl. 127), de 03/02/2006, foi declarada INAPTA a inscrição da empresa HI-TECH DO BRASIL S/A no CNPJ.

III - ANÁLISES EFETUADAS:

(...)

a) Ao analisarmos as Notas Fiscais emitidas pela empresa inicialmente chamou-nos a atenção a grande variedade de mercadorias comercializadas, indo desde sapatos femininos a aparelhos eletroeletrônicos (vide Notas Fiscais emitidas nos anos de 2003 e 2004, ANEXO II);

b) A partir de dados extraídos dos Sistemas RADAR e SISCOMEX, procuramos levantar por quais URF foram despachadas as mercadorias importadas. O quadro a seguir trás um resumo das operações da empresa desde a sua constituição:

(...)

Nota-se claramente a concentração das importações da empresa na jurisdição da 7ª RF em especial no Estado do Rio de Janeiro;

c) A partir dos dados dos Livros Fiscais apresentados levantamos os principais clientes da empresa sob exame durante o ano de 2003 (ver quadro a seguir), todos localizados nos Estados do Rio de Janeiro e São Paulo:

(...)

d) Ao pesquisar os clientes acima nos Sistemas de informação da SRF, notadamente o IRPJ e o CNPJ, deparamos com as seguintes situações.

CNPJ	Valor das vendas		Receita declarada DIPJ (AC)		
	2003	2004	2002	2003	2004
04.307.685/0001-74	584.686,00	301.955,86	304.046,64	0,00	INATIVA
05.312.496/0001-52	253.518,00	0,00	0,00	OMISSA	OMISSA
05.141.686/0001-54	260.293,22	0,00	1.334.246,12	8.268.852,04	Não processada
05.045.242/0001-15	478.754,87	2.293.256,11	INATIVA	INATIVA	INATIVA
05.362.261/0001-75	950.615,34	785.013,46	0,00	OMISSA	OMISSA
03.759.717/0001-00	60.898,60	0,00	233.729,78	158.773,13	INATIVA
05.082.830/0001-29	222.747,81	0,00	INATIVA	INATIVA	INATIVA
00.436.042/0002-50	247.597,59	948.408,09	32.971.783,91	44.749.196,79	Não processada
04.510.396/0001-78	318.788,30	0,00	15.901.406,83	0,00	INATIVA
05.540.292/0001-79	872.518,89	14.414.039,92	0,00	18.503.554,13	Não processada
03.231.620/0001-20	1.131.924,57	4.105.847,53	11.872.226,31	18.904.565,51	Não processada
68.758.218/0001-43	126.964,55	810.028,51	INATIVA	1.134.230,65	Não processada
68.993.641/0001-28	1.166.223,39	2.210.924,42	54.929.214,74	63.478.625,52	Não processada

Podemos notar que vários dos clientes da empresa sob análise apresentam clara incompatibilidades entre as informações prestadas em suas DIPJ e as aquisições de mercadorias importadas efetuadas por intermédio da empresa sob análise. Relevar que, caso estas empresas solicitassem à SRF habilitação para operar no comércio exterior, estas incompatibilidades certamente inviabilizariam o seu deferimento;

e) Utilizando-se dos arquivos magnéticos fornecidos pelo contribuinte e das Notas Fiscais por ele emitidas, estabelecemos as vinculações entre as importações da empresa e os clientes aos quais estas foram destinadas, correlacionando as Notas Fiscais de Entrada e de Saída emitidas e suas respectivas Declarações de Importação. Os dados, extraídos das Notas Fiscais, relativos as operações verificadas e as correlações estabelecidas são mostrados nas tabelas que compõem o ANEXO I do presente processo. Foram analisados 4.344 itens, objeto da emissão de 1.203 Notas Fiscais de Entrada ou Saída.

Foi possível rastrear de forma bastante precisa os itens importados até o seu destino final (cliente), pois, mesmo estando minuciosamente descritos nas Notas Fiscais, na grande maioria dos casos houve correspondência absoluta tanto nas descrições quanto nas quantidades movimentadas das mercadorias.

Cabe aqui observar que em quase todas as operações analisadas as mercadorias importadas foram quase imediatamente encaminhadas aos seus clientes de destino, caracterizando claramente que os itens importados já tinham destinação certa quando da sua importação.

Em alguns casos o valor consignado nas Notas Fiscais de venda das mercadorias foi menor que o valor consignado nas Notas Fiscais de entrada das mesmas na empresa (Notas Fiscais nº 01 e 14, série única).

Paradoxalmente, a contabilização da grande maioria das operações da HI-TECH foi efetuada como tendo sido operações normais de compra e venda. Prova isto os Códigos Fiscais de Operações e Prestações (CFOP) utilizados para a emissão das Notas Fiscais conforme demonstrado no quadro abaixo:

(...)

f) com base nos fatos acima levantados, foram solicitadas diligências em alguns dos clientes da empresa sob exame (ver mensagem NOTES à fl. 116) com o fito de determinar a real existência dos mesmos. O relatório elaborado pela Divisão de Repressão ao Contrabando e Descaminho — DIREP/ 5ª SRRF (fl. 118 a 123) revelou que as empresas CENTRAL DE REPRESENTAÇÕES E LOGÍSTICA LTDA, LLEXAM TECNOLOGIA LTDA, e NALOY COMERCIAL LTDA nunca funcionaram nos endereços por ela cadastrados no CNPJ, sendo que, no caso da LLEXAM, não existe sequer o endereço. Já a NASSAD TECNOLOGIA E SERVIÇOS LTDA, apesar de possuir uma placa afixada na porta identificando-a no endereço

informado, as informações colhidas durante o procedimento de diligência revelaram que a citada empresa ali nunca funcionou;

g) Com relação à empresa CONTROL COMÉRCIO EXTERIOR LTDA (CNPJ 02.069.249/0001-89), foram identificadas vendas a essa empresa no valor de R\$2.580.260,23 durante o ano de 2004.

Conforme consulta ao Sistema CNPJ reproduzida a seguir, a CONTROL tinha como sócio, até 07/11/2003, o Sr. ANTONIO CARLOS BARBEITO MENDES, sócio da HI-TECH, acima mencionado:

(...)

Examinando os dados acima, temos que, em 01/11/2003, a CONTROL passou das mãos do preitado Sr. ANTONIO CARLOS BARBEITO MENDES e do Sr. HUGO VILARDO ALOY JUNIOR para a Sra. MIRIAM RODRIGUES DE FRANÇA (CPF: 035.610.247-50). Ocorre que a preitada Sra. MIRIAM declarou os seguintes valores de rendimentos à SRF:

Ano Calendário	Rendimentos Tributáveis	Rendimentos isentos e não-tributáveis	Bens e Direitos
2001	ISENTO		
2002	ISENTO		
2003	OMISSO		
2004	7.655,00	0,00	0,00

Ainda de acordo com os dados do CNPJ, em 01/07/2004 a empresa CONTROL passou a pertencer à empresa CARSOLL BUSINESS S/A (CNPJ 06.265.985/0001-63), situada em Montevideu (Uruguay) e ao Sr. FELIPE JOSÉ SOARES DA CUNHA (CPF: 004.379.927-2 1), que, além de ser procurador da CARSOLL BUSINESS e seu responsável legal perante o CNPJ, declarou rendimentos à SRF da ordem de:

Ano Calendário	Rendimentos Tributáveis	Rendimentos isentos e não-tributáveis	Bens e Direitos
2001	10.700,00	3.650,00	8.500,00
2002	6.550,00	1.520,00	8.500,00
2003	10.550,00	0,00	8.500,00
2004	13.370,00	0,00	8.500,00

Durante a diligência mencionada no item "f", acima, ao endereço informado pela empresa no CNPJ foi constatado que se trata de um galpão de aspecto rústico, situado em um bairro de padrão muito simples na periferia de Nova Iguaçu (RJ), cujo aspecto (vide foto a seguir reproduzida) claramente não é condizente com o de uma empresa com o volume de compras mencionado acima.

(...)

Releva notar, ainda em relação à CONTROL, que o seu endereço perante o CNPJ (que é mostrado na foto acima) é o mesmo informado pelo Sr. ANTONIO CARLOS BARBEITO MENDES como seu endereço residencial no CPF, conforme reproduzido a seguir:

(...)

h) Segundo Termo de Declarações Prestadas (fl. 58), documentos apresentados pela empresa (demonstrativos de saídas apresentados a SEFAZ-BA, fl. 84 a 88) e contrato de prestação de serviço, fl. 78 a 83) esta teria atuado como prestadora de serviços, agindo por conta e ordem de terceiros, apenas nas importações efetuadas por seu intermédio para a empresa LANSARET — DISTRIBUIDORA, IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA (CNPJ: 05.540.292/0001-79). O contrato de prestação de serviço está regulamente registrado no SISCOMEX. Releva notar que este contrato é o único registrado no SISCOMEX para a empresa em análise.

Da mesma forma como o descrito no item "e", acima, a contabilização destas operações foi feita como se tratasse de operações de compra e venda;

i) Pesquisas efetuadas nos sistemas da SRF (LINCE e SISCOMEX) revelaram que em todas as importações da empresa no período de março/2003 a dezembro/2004 a HI-TECH declarou-se como o adquirente da mercadoria exceto naquelas importações destinadas a supracitada LANSARET;

j) Instada a manifestar-se a respeito de suas fontes de recursos aplicados em operações do comércio exterior a empresa declarou possuir um crédito rotativo, informal, que seria fruto de seu bom relacionamento comercial com seus fornecedores (vide Termo de Declarações Prestadas, fl. 58) e apresentou correspondência da empresa FECA INTERNATIONAL, sediada em Miami (FL-USA), fl. 76 e 77, onde esta confirmou a disponibilização de um crédito mensal no valor de US\$2.000.000,00 para HI-TECH. Releva notar que, de R\$9.973.773,24 importados pela empresa em 2003, apenas R\$5.489.061,62 (cerca de 55% do total) tiveram como fornecedor a retrocitada FECA INTERNACIONAL;

k) Durante as declarações colhidas em 01/03/2005 (fl. 58) a empresa também foi questionada a respeito de movimentação contabilizada a crédito em sua conta caixa no valor de R\$450.000,00, em 31/12/2003, a qual justificou declarando tratar-se de "ajuste contábil" efetuado entre a HI-TECH e a empresa BOSKI IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA, ambas empresas pertencentes ao multicitado Sr. ANTONIO - CARLOS BARBEITO MENDES. Como justificativa deste lançamento foi apresentado um contrato particular de mútuo (fl. 60 e 61) firmado entre as duas empresas e uma série de recibos, todos assinados pelo próprio Sr. ANTONIO CARLOS BARBEITO MENDES, confirmando o recebimento dos valores referentes ao mútuo (fl. 62 a 74).

IV - DA OCULTAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO POR MEIO DE INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA E SUA PROVA EM GERAL

(...)

V - CONSIDERAÇÕES:

Com relação às operações declaradas como por conta e ordem de terceiros efetuadas entre a HI-TECH e a LANSARET (itens III.h e III.i, acima) temos que o art. 2º da IN SRF nº 75, de 13 de setembro de 2001, elenca os requisitos que devem ser atendidos para se considerar uma operação como efetuada por conta e ordem de terceiros, a saber:

(...)

Neste sentido o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 7, de 13 de junho de 2002, esclarece:

(...)

Temos, então, que o descumprimento de qualquer destes preceitos implicaria na descaracterização da operação de importação como tendo sido efetuada por conta e ordem de terceiros. Para o caso em análise temos que nenhuma das operações examinadas poderia ser considerada como lícitamente efetuada por conta e ordem de terceiros.

Já os demais elementos levantados nos itens III "e", "f" e "g", levam à conclusão, s.m.j., de que a empresa sob exame (HI-TECH) atuou, nas operações examinadas, como intermediária em importações onde os reais adquirentes das mercadorias importadas foram as empresas para as quais repassou as mercadorias, incorrendo assim na hipótese descrita no art. 11, I, da IN SRF nº 228/2002.

As informações levantadas pela DIREP 5ª SRRE, que constam de seu relatório às fls. 118 a 123, permitem caracterizar claramente a maioria das empresas diligenciadas como sendo de fachada. Dada as atuais exigências da SRF para a habilitação à operação no SISCOMEX, contidas na IN SRF 455/2004, estas empresas não lograriam ser habilitadas a operar no comércio exterior.

Apesar disso, estas empresas conseguiram, graças à intermediação da HI-TECH, introduzir mais de R\$5.500.000,00, em valores contabilizados, de mercadorias estrangeiras no mercado nacional. Releva mencionar que dados relativos à CPMF

mostram que apenas as empresas de fachada reveladas pela diligência efetuada movimentaram em suas contas corrente bancárias cerca de R\$90.000.000,00 nos anos-calendário fiscalizados. Relewa notar que, conforme os dados mostrados no item III."d" acima, neste mesmo período estas empresas se declararam omissas ou inativas à SRF. Tais fatos indicam com bastante clareza a ocorrência de sonegação fiscal por via de subfaturamento nessas operações de importação.

Os fatos relativos à empresa CONTROL, elencados no item III."g", acima, notadamente a sucessão da titularidade da empresa que, após passar dos seus efetivos fundadores para uma pessoa com clara incapacidade financeira, é controlada atualmente por uma empresa "off shore" situada em um paraíso fiscal cujo representante atual é outro indivíduo também com clara incapacidade financeira, mostra a construção de um simulacro visando efetivar simulação semelhante à descrita no parágrafo anterior. Como agravante neste caso temos que os fatos levantados durante o procedimento (item III."h", acima) indicarem que esta empresa está estreitamente vinculada ao principal acionista da HI-TECH, Sr. ANTONIO CARLOS BARBEITO MENDES.

Com relação à origem dos recursos aplicados nas operações de comércio exterior o art. 6º da IN SRF nº 228/2002, esclarece quais os requisitos exigidos para a sua comprovação:

(...)

Corroborando este entendimento, a edição do ADE COANA nº 10, de 2004, especifica os elementos necessários à comprovação de recursos por meio de crédito de fornecedores:

A empresa apresentou como origem de sua capacidade de operação no comércio exterior apenas uma carta de um dos seus fornecedores (vide item III.j, acima) que não supre as exigências elencadas na IN SRF 228/02, acima reproduzidas.

V - CONCLUSÃO:

Feitas as considerações acima concluímos que, nas operações examinadas onde houve a perfeita correspondência entre as quantidades importadas e repassadas as outras empresas receptoras, fica caracterizada a ocultação do real adquirente, por parte da HI-TECH DO BRASIL S/A, tendo sido identificada, também, a interposição fraudulenta por não comprovação lícita da origem dos recursos aplicados em suas operações do comércio exterior.

Com relação às providências a adotar quando da conclusão dos procedimentos nela elencados, a IN SRF nº 228/02 comanda:

(...)

Visto que as mercadorias referentes às importações onde foi caracterizada a ocultação do verdadeiro responsável pelas operações não estão mais disponíveis para a aplicação da pena de perdimento, de que trata o art. 23, V e § 1º do Decreto-lei nº 1.455/76, resta cabível a aplicação da multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria prevista no § 3º do mesmo art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/76.

O contribuinte, irresignado, apresentou Impugnação em 24/03/2006, às fls. 384/414, nos seguintes termos:

DA PRELIMINAR:

04. Preliminarmente, **há que ser declarada a nulidade do presente auto de infração por vício insanável, a saber ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO.**

05. Com efeito, conforme relatado auto de infração, a autoridade fiscal identifica afirma que a Impugnante não é a real adquirente das mercadorias. Como consequência, também não pode ser considerada o "real sujeito passivo da obrigação tributária".

6. Entretanto, aplica a penalidade de perdimento das mercadorias, ou na forma da Lei nº 10.833/03, a multa de 100% do valor aduaneiro dos bens, à ora Impugnante.

7. Ora, é evidente a absoluta incoerência da autoridade aduaneira por um lado pugnar pela ocorrência de interposição fraudulenta na importação, acusando a Impugnante de não ser a real adquirente das mercadorias, ou seja, de não ser o real importador e, por outro, paradoxalmente, exige do suposto laranja, inicialmente a devolução dos bens e, depois o recolhimento de seu valor aduaneiro.

8. Se a Hi-Tech é interposta pessoa, se não adquiriu as mercadorias, como cobrar-lhe a devolução das mesmas (perdimento) ou impor-lhe multa de 100% do valor dos bens?

(...)

DO MÉRITO

11. A conclusão do auto de infração 6 precisa no que diz respeito aos elementos motivacionais do lançamento ora contestado, confira-se:

(...)

12. Ou seja, a fiscalização entendeu ter ocorrido interposição fraudulenta por:

- Repasse a terceiros da exata mercadoria importada e
- Não comprovação de origem dos recursos aplicados na importação.

A ENTRADA EM VIGOR DA LEI Nº 11.181/2006 E CONSEQUENTE IMPROCEDÊNCIA DA TESE SUSTENTADA NO AUTO DE INFRAÇÃO:

13. A tese levantada pela autoridade aduaneira invoca a capitulação legal estabelecida no art. 23, inc. V, parágrafo 2º do Decreto-Lei nº 1.455/1966, com redação dada pelo artigo 59 da Lei nº 10.637/2002 — interposição fraudulenta na operação de comércio exterior, que diz:

(...)

14. Entretanto, no caso em apreço, conforme esclarece e estabelece a Lei nº 11.181/2006, a hipotética conduta da impugnante nada mais representaria do que importação por encomendante; procedimento esse plenamente legítimo e em nada contrário a qualquer disposição legal vigente. Confira-se o texto legal:

(...)

15. Acresça-se que a interpretação de tal artigo, o qual veio ao ordenamento com o intuito de flexibilizar interpretações excessivas como as aplicadas pelo fiscal no presente caso, tem como consequência, também, a rejeição do entendimento de que a "importação promovida por pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado" representa caso de interposição fraudulenta. Ou seja, nem se trata de conta e ordem e, muito menos ainda, pode ser entendida como interposição fraudulenta, conforme se pretendia imputar em casos análogos.

(...)

17. Embora a Lei nº 11.181/2006 seja posterior ao evento hipotético ora impugnado, o art. 106 do Código Tributário Nacional expressamente autoriza a sua aplicação, sobretudo porque o ato sequer foi objeto de julgamento.

(...)

19. O texto da exposição de Motivos da Emenda à MP 267 é bastante lúcido e elucidativo e, de fato, joga uma pá de cal na pretensão desmedida e absurda como a promovida através da lavratura do auto de infração ora combatido. Vale a pena transcrever os seguintes trechos de tal documento ora anexado:

(...)

OCULTAÇÃO DO REAL IMPORTADOR - INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIRA PESSOA NA OPERAÇÃO COMERCIAL

(...)

27. É inconcebível um "laranja" ter maior capacidade econômica do que a pessoa que atrás dele se esconde! Não faz sentido! Em situações que tais, com quase absoluta certeza, haverá outros motivos a justificarem a associação, que não aqueles ilícitos que a lei pretendeu reprimir.

28. Este é um ponto essencial da defesa da Impugnante, no que toca à acusação de "Interposição fraudulenta" na importação: a Hi-Tech do Brasil S.A. não pode ser considerada "laranja", tendo em vista tratar-se de uma empresa reconhecida em sua localidade (Ilhéus), incluída no programa da Receita Federal de acompanhamento de grandes contribuintes, com plena capacidade operacional, a qual se demonstrará, inclusive, pelos relevantes fatos abaixo:

A Impugnante é uma sociedade anônima, constituída em 05.11.2002, que tem por objeto a industrialização e comercialização de equipamentos eletro-eletrônicos, mais precisamente, produtos da área de informática.

Para cumprir seu objetivo social e usufruir dos incentivos fiscais e de infraestrutura instituídos pelo Governo do Estado da Bahia, a Impugnante, que instalou seu estabelecimento industrial em Ilhéus, importa insumos, partes e peças de equipamentos eletrônicos, e efetua operação de industrialização de produtos de informática.

Assim, realiza, predominantemente, as modalidades de industrialização definidas como montagem e acondicionamento de produtos, na forma do artigo 40, incisos III e IV, do Regulamento do IPI. Além disto, promove a importação para revenda, atuando como trading company;

Conforme seu Estatuto Social, a Empresa foi constituída com o capital inicial subscrito de R\$ 100.000,00, sendo, naquele ato, realizado o valor de R\$ 10.000,00 (cf. Ata da Assembleia de Constituição da SA.)

(...)

Em 18 de agosto de 2003, a sociedade promoveu um aumento de seu capital social para R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), integralizados da seguinte forma: R\$ 90.000,00 naquele ato e os restantes R\$900.000,00 em parcelas sucessivas.

Condizente com a evolução patrimonial da empresa e com seu propósito de crescimento, cabe registrar que, em novembro de 2004, a Impetrante fechou contrato de locação de imóvel comercial, com área construída de 1.400 m2, onde atualmente se encontram suas instalações industriais (o imóvel anterior tinha 370 m2 de área construída).

(...)

O volume do faturamento em 2003 chegou a mais de dez milhões de reais e, em 2004, a Empresa faturou mais de quarenta milhões de reais.

Em 2004, o recolhimento de ICMS ao Estado da Bahia atingiu o montante de R\$1.069.842,33 e, em 2005, já atinge R\$194.123,33 (tudo isto considerando que a Hi-Tech goza de incentivos fiscais relativos a tal tributo).

Conforme o Livro de Registro de Funcionários, a empresa empregava 23 pessoas, tendo sido admitidos 9 trabalhadores em 2003, 6 em 2004 e 8 em 2005 (depois da mudança para a nova sede).

(...)

A Hi-Tech, que faz parte do Polo de Informática de Ilhéus, além do incentivo fiscal relativo ao ICMS mencionado anteriormente, é beneficiária dos benefícios fiscais oferecidos através da Lei Municipal n.º 2.6038/97, que concede isenção de dez anos para o ISS e para o IPTU, como forma de estimular a implantação de unidades industriais na cidade. Para tanto, cumpriu uma série de requisitos, como explica o Chefe do Departamento de Administração Tributária da Prefeitura de Ilhéus, Dr. Roberto Soares:

(...)

Reforçando a certeza de que a Impugnante tem plena capacidade operacional e não se trata de laranja", é importante assinalar que, no curso da fiscalização da IN SRF nº 228/2002, a Empresa obteve, em função de seu bom nome e capacidade, a prestação de garantia bancária em valor superior a R\$10.000.000,00 (dez milhões de reais), que lhe possibilitou efetuar o desembaraço aduaneiro, mediante fiança bancária. Ora, se a Impugnante não tivesse capacidade econômica e operacional, não teria conseguido avalizar suas operações no mercado financeiro.

(...)

JUSTIFICATIVA ECONÔMICA PARA A REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO POR CONTA PRÓPRIA PELA TRADING COMPANY, PARA REVENDA DA MERCADORIA A TERCEIRA EMPRESA, NO MERCADO INTERNO

(...)

39. Na medida em que a legislação do IPI tributava somente o estabelecimento importador, criava estímulos à verticalização das empresas, e ao surgimento das *trading companies*, como há em todo o mundo. Não é crível que a legislação possa, por um lado, incentivar a verticalização dentro dos grupos industriais, com a criação de empresas exclusivamente importadoras, estabelecidas em estados da federação que oferecem benefícios fiscais de ICMS, e por outro considerar este comportamento legítimo dos agentes econômicos como "Interposição fraudulenta".

40. Mais uma vez, repita-se, não se pode confundir planejamento tributário e *trading companies* com utilização de "laranjas", eis que esta última ideia está relacionada aos conceitos de garantia e responsabilidade por dívidas tributárias (não faz sentido um "testa de ferro" dispor de maior capacidade financeira para responder por dívidas que seu instituidor !).

41. Infelizmente, contudo, tem ocorrido de alguns agentes fiscais considerarem, de forma indiscriminada, que toda operação de importação feita por uma *trading company*, por conta própria, tratando-se de produto destinado a revenda casada a terceira empresa, implica necessariamente em interposição fraudulenta.

(...)

45. Afastada a motivação do perdimento fundado no repasse das mercadorias a terceiros, cabe examinar a questão da origem da não comprovação da origem dos recursos.

46. Registre-se, inicialmente, que a Hi-Tech não foi instada a se manifestar sobre suas fontes de recursos.

(...)

50. Contudo, diferente da conclusão veiculada no Relatório, em nenhum momento a Impugnante afirmou que toma financiamentos no exterior nem no Brasil, em qualquer instituição financeira, ou mesmo com o Exportador. Há uma notável diferença entre comprar tendo um prazo para pagar, e receber financiamento ou recursos de terceiros.

51. De fato, a Impugnante possui crédito rotativo informal com seus fornecedores; tal afirmação significa dizer que suas aquisições não são pagas antecipadamente. Não remete, de forma alguma, à conclusão de que a Empresa toma financiamentos externos.

(...)

56. Também não é verdadeiro que "a empresa apenas apresentou como origem de sua capacidade de operação uma carta de um de seus fornecedores".

57. Pelo contrário, atendendo prontamente a todas as exigências formuladas no âmbito do procedimento fiscal, a Empresa disponibilizou ao AFRF toda sua escrituração contábil e fiscal, que foi exaustivamente auditada, durante mais de seis meses. Não houve sequer uma exigência não atendida, sendo importante frisar ter partido da própria

Hi-Tech a elaboração de tabelas, compilações e demonstrativos que lastrearam o trabalho da fiscalização.

(...)

67. Ou seja, pelo exame da legislação acima, percebe-se que não pode ser imputado à Impugnante o cometimento de qualquer infração ensejadora da presunção de interposição fraudulenta. A origem dos recursos se comprovou, plenamente, pela escrituração fiscal exaustivamente auditada pelo AFRF, o qual não apontou nenhuma das irregularidades que permitem a presunção de interposta pessoa.

A 2ª Turma da DRJ-Fortaleza (DRJ-FOR), em sessão datada de 13/04/2007, exarou o Acórdão nº 08-10.602, às fls. 03/29, sendo a Impugnação considerada improcedente por unanimidade dos votos. O Acórdão teve a seguinte ementa:

OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. SUJEITO PASSIVO.

O importador, ao registrar a DI, reveste-se da condição de contribuinte, tendo relação pessoal e direta com a situação que constitui o respectivo fato gerador.

IMPORTAÇÃO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM MULTA.

A não comprovação nos autos, da origem, disponibilidade e transferência dos recursos nas operações de comércio exterior objeto da lide, subsume-se à presunção legal de interposição fraudulenta, infração punível com a pena de perdimento, que é convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias.

O contribuinte tomou ciência da decisão da DRJ em 29/05/2007, no 16º dia após a fixação de edital (à fl. 69), tendo em vista que a tentativa pela via postal se mostrou infrutífera. O Aviso de Recebimento (AR) retornou com a informação "Mudou-se" (às fls. 66/67).

O contribuinte apresentou Recurso Voluntário em 29/06/2007, às fls. 82/113. Nesta peça recursal, reitera basicamente os mesmos argumentos da Impugnação, acrescentando, no entanto, duas novas teses de defesa, sendo que uma destas implicou em pedido de diligência:

07. Nesse diapasão, cabe invocar, COMO PRELIMINAR ao deslinde da questão e, conseqüentemente, como fator a implicar ser declarada de improcedência do auto de infração, a edição da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, que deu outro tratamento à alegada infração em vista da qual foi penalizada a Recorrente. Assim:

Lei nº 11.488/2007

Art. 33. A pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários fica sujeita a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a R\$5.000,00 (cinco mil reais).

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

08. Sendo assim, com o advento da lei nova, a penalidade, em tese aplicável, é de natureza pecuniária (10% do valor da operação e não a conversão do perdimento em multa de 100%, como imposto no auto de infração).

09. É certo, pois que a lei nova, mais benéfica ao contribuinte, na medida em que atribui pena pecuniária de 10% à infração, antes apenas com a pena de perdimento, aplica-se ao caso concreto, *ex vi*, artigo 106 do C.T.N.

(...)

10. Desta forma, mesmo em sendo considerada correta a imputação da autoridade lançadora, qual seja, a acusação de que a Recorrente praticou "interposição fraudulenta", ainda assim deve o lançamento ser julgado improcedente, aplicando-se-lhe

o disposto na Lei nº 11.488/2007, tudo em conformidade com o prescrito no Código Tributário Nacional.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA:

11. Considerando as conclusões expostas no auto de infração e no julgamento pela autoridade de primeira instância, que não individualizaram as operações do contribuinte as quais se pudesse imputar a ocorrência de interposição fraudulenta na importação, torna-se imprescindível seja realizada diligência, a fim de que possam ser apartadas as importações cujas mercadorias tenham sido destinadas à industrialização pela Recorrente.

12. Explica-se, conforme reconheceu e constatou a autoridade fiscal, a Hi-Tech executava operações de industrialização em seu estabelecimento. Ainda assim, o auto de infração aplicou a penalidade sobre a totalidade das importações no período; fato esse absolutamente dissonante da realidade. Ora, se parte das importações era destinada à produção própria, sob a forma de insumos, não é possível entender que todas as importações tenham o real importador encoberto.

13. Sim, porque, mesmo que se admitisse ter havido importações não destinadas a Recorrente, tais operações não poderiam ser todas as efetivadas pela Hi-Tech; o que demonstra, ao menos, evidente equívoco no que diz respeito à identificação da base de cálculo.

14. Desta feita, faz-se essencial baixarem-se os autos em diligência, a fim de que seja regularmente feita a identificação da base de cálculo do lançamento, apartando-se as importações cujas mercadorias foram destinadas, não a terceiros, mas à própria industrialização pela Recorrente; importações essas as quais absolutamente não se aplica a imposição da multa ora recorrida.

Em 26/10/2007 a Procuradoria da Fazenda Nacional (PFN) apresentou Contrarrazões ao Recurso Voluntário, pugnando pela sua total improcedência, nos seguintes termos:

A EMPRESA RECORRENTE

Bastará sumária pesquisa na Internet para se depararem fatos da resenha policial envolvendo o titular da empresa recorrente, bem como outra empresa estrangeira, também mencionada neste processo.

Com efeito, o Sr. Antonio Carlos Barbeito Mendes, segundo essas notícias, seria o 'chefe regional' no Rio de Janeiro de uma quadrilha especializada em fraudar importações, com sonegação fiscal já em torno de R\$ 500.000.000,00 (quinhentos milhões de reais!!!)

A cúmplice no exterior não seria nada mais nada menos do que a empresa que lhe fornecera declaração de 'crédito rotativo' para importação, ou seja, a "Feca International Corporation" - (docs. em anexo)

MÉRITO

1º - Que a Recorrente teria sofrido multa por se haver entendido estar caracterizada a importação por interposta pessoa; que em decorrência de lei nova, aquela multa deveria ser objeto de minoração, adaptando-se à nova lei (art. 33, da Lei nº 11.488/2007);

Diz o art. 33, da Lei nº 11.488/07

(...)

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

O dispositivo mencionado pela Recorrente não se aplicaria nas hipóteses em que os fatos tivessem a incidência do art. 81, da Lei nº 9.430/96.

Preconiza essa norma:

(...)

Verifica-se que a Recorrente se amolda perfeitamente às exceções do parágrafo único, do dispositivo que menciona, na medida em que os fatos estão a dizer que lhe cabe a dicção dos §§ 1º e 2º, inc. II, do art. 81, da Lei nº 9430/96.

Por essa razão, não lhe cabe a aplicação do dispositivo a que se refere, estando perfeita a autuação fiscal, quando veio determinar a multa referente ao preço da mercadoria importada.

2º - Que seria de se efetuarem diligências para se apartarem os produtos de importação que vieram sofrer industrialização pela Recorrente; (fls.286)

Essa matéria é inovação que não fora arguida em Primeiro Grau de Jurisdição.

Salvo engano, não se vê no relatório fiscal referência à transformação e montagem de produtos por essa empresa.

Se fosse o caso, a Recorrente deveria ter, já durante a fiscalização, mencionado esse fato. Deveria, naquela oportunidade, ter comprovado a industrialização de produtos mediante apresentação de notas fiscais de produtos por ela fabricados e/ou montados e vendidos a outras empresas comerciais.

Por que não veio proceder desta forma, agora, em face do que alega? Por que não justifica agora, mediante juntada de notas fiscais de venda de produtos acabados, esta sua alegação?

O que se vê é que a Recorrente não iria, na verdade, 'perder tempo' com fabricação e montagem, quando seu verdadeiro 'esquema' seria outro, em que, se houvesse alguma movimentação industrial, não passaria de simulacro para o verdadeiro escopo negocial.

O contribuinte, em 18/03/2008, apresentou "Memorial", rebatendo os argumentos da PFN, nos seguintes termos:

HI-TECH DO BRASIL S/A, devidamente qualificada nos autos do processo administrativo acima referido e, em vista das contrarrazões apresentadas pela d. PFN, às fls. 320 a 341, vem, em respeito a seu direito de defesa e em respeito verdade dos fatos, respeitosamente, aduzir o que segue:

(...)

O equívoco da PFN é manifesto. Infelizmente, trata-se de falta de observação quanto à regência verbal e à função sintática dos termos constantes do mencionado parágrafo único.

(...)

Ou seja, existe uma crase. Assim, diferente do que a PFN afirma, a lei não diz "a hipótese não se aplica" (hipótese como sujeito) ; mas "o disposto no art.81 não se aplica à hipótese da pessoa jurídica que ceder o nome" (hipótese como objeto indireto). Esta interpretação é ausente de dúvidas. Após a edição da citada lei, deixou de ser hipótese de inaptidão do CNPJ a cessão do nome a terceiros nas operações de comércio exterior.

(...)

Não existe inovação alguma. Ora, a Recorrente pediu pela realização de diligências porque a decisão de Primeira Instância, que não manteve a esperada imparcialidade, não foi sensível à circunstância óbvia e incontestável de que parte das operações da empresa era de industrialização — razão de ser de seu incentivo fiscal conferido pelo Estado da Bahia. Logo, havendo parcela de importação destinada a insumos, não há como se falar, nem mesmo em tese, em repasse a terceiros e interposição fraudulenta, ao menos no tocante a essas importações.

Assim, o tempo todo, desde a impugnação, a Contribuinte se bateu contra a generalização e falta de individualização da conduta, constante do auto de infração. Há diversas e recorrentes passagens nas quais a Contribuinte invoca sua condição de indústria, sendo certo que a fiscalização jamais contestou esse fato e que as notas fiscais e livros estiveram o tempo todo em poder dos AFRFB (note-se que a fiscalização juntou as notas fiscais a estes autos, não sendo cabível a afirmação da PFN acerca de

apresentação do citado documento). O fato de a fiscalização não haver apartado, nem mesmo, as importações dos insumos demonstra, certamente, não ter sido respeitada a regra inserta no artigo 142, do CTN, para a apuração da base de cálculo do lançamento, motivo pelo qual deve ser declarada a improcedência da autuação.

A Turma 3201 deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARE), em sessão datada de 19/06/2009, exarou a Resolução nº 3201-00074, às fls. 151/169, convertendo o julgamento em diligência para que a repartição fiscal de origem requeira à Recorrente o que segue:

- (i) comprovar a origem dos recursos de todas as importações realizadas nos anos de 2003 e 2004; demonstrando inclusive o fluxo de caixa do período;
- (ii) demonstrar/comprovar quais importações destinaram-se à industrialização;
- (iii) anexar contratos de câmbio das importações realizadas no mesmo período, de forma a justificar as alegadas fontes de créditos financeiros, comprovando as posteriores quitações destas aquisições, bem como a origem dos recursos empregados na quitação destas.

Outrossim, no sentido de cruzar as informações obtidas, oficie-se ao Banco Central, para que este informe os pagamentos realizados pela ora autuada à empresa FECA INTERNACIONAL e demais empresas exportadoras no período de 2003 a 2004.

Após a manifestação da Recorrente e juntada de documentos, teça a Fiscalização as considerações que entender cabíveis ao deslinde do feito bem como:

- (i) apure e aparta do lançamento as importações da Recorrente, cujas mercadorias foram destinadas à industrialização da Recorrente, no período abrangido pela autuação;
- (ii) manifeste-se sobre a conveniência de auto de infração complementar, nos termos do parágrafo 3º, do art. 18 do Decreto 70.235/72, considerando-se lei nova mais benéfica ao contribuinte.

Cumprida a diligência, tornem os autos para julgamento.

Em 01/03/2010 a DRE - Itabuna (DRE-ITA) lavrou Termo de Início de Fiscalização junto ao recorrente, à fl. 177, com vistas à realização da diligência solicitada pelo CAREF. Foi realizada, assim, intimação para a apresentação de documentos/esclarecimentos, no prazo de 20 (vinte) dias.

A partir daí houve uma sequência de pedidos de prorrogação de prazo, todos atendidos pela Autoridade Fiscal. Cabe destacar que, dentre as justificativas para os pedidos de prorrogação, encontra-se um esclarecimento referente a documentos apreendidos, à fl. 209:

- c) Conforme Termo de Apreensão, relativo ao Inquérito Policial 009/2006/DPF/PGA/PR, a documentação existente no estabelecimento da Fiscalizada foi apreendida em operação da Polícia Federal, no dia 16 de agosto de 2006. O mesmo ocorreu no escritório do contador, de onde também foram retirados e retidos os documentos da Empresa.

Tal IPL redundou no processo nº 2006.70.00.029132-1, em curso na 3ª Vara Criminal de Curitiba (Tribunal Regional Federal da 4ª Região). Toda a documentação apreendida se encontra, pois, na posse daquele juízo.

A referida operação, no caso, foi a Operação Dilúvio. O Auto de Apreensão da Polícia Federal encontra-se às fls. 216/221.

Por fim, em 04/02/2011, foi lavrado o Termo de Verificação Fiscal de Diligência, às fls. 851/913, e o processo, em seguida, retornou a este CAREF. No entanto, tendo sido constatado que não foi providenciada a ciência do contribuinte sobre o referido Termo, **o processo foi devolvido para a unidade local da RFB,** através do Despacho de Saneamento à fl. 2.939, datado de 14/05/2019, **para que esta desse ciência ao contribuinte do resultado da diligência** e abrindo o prazo de 30 dias para sua

manifestação, evitando qualquer ofensa ao seu direito de ampla defesa e de contraditório.

O contribuinte tomou ciência do resultado da diligência em 05/08/2019, por meio de edital (à fl. 2944), tendo em vista que a tentativa pela via postal se mostrou infrutífera. O Aviso de Recebimento (AR) retornou com a informação "Desconhecido" (às fls. 2942/2943). **Decorridos 30 dias após a ciência, não apresentou manifestação sobre o resultado da diligência**".

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luis Felipe de Barros Reche, Redator *Ad Hoc*.

O Recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, de sorte que dele se pode tomar conhecimento.

A teor do relatório acima reproduzido, também adoto aqui, na íntegra, o voto vencido disponibilizado pelo Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, que assim dispõe:

“I – DA PRELIMINAR DE LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE - DO ART. 33 DA LEI Nº 11.488/2007 - DA RETROATIVIDADE BENIGNA

O Recorrente alega que a edição da Lei nº 11.488/2007 deu outro tratamento à alegada infração em vista da qual foi penalizada, pois, com o advento da lei nova, a penalidade, em tese aplicável, é de natureza pecuniária, ou seja, 10% do valor da operação, e não a conversão do perdimento em multa de 100%, como imposto no auto de infração.

Afirma que, sendo a lei nova mais benéfica ao contribuinte, na medida em que atribui pena pecuniária de 10% à infração, antes apenada com a pena de perdimento, aplica-se ao caso concreto o artigo 106 do CTN, que trata da retroatividade benigna.

Ocorre, no entanto, que o art. 33 da Lei nº 11.488/2007 teve por objetivo substituir a pena de inaptação do CNPJ, e não a de perdimento das mercadorias. A legislação de regência não deixa qualquer dúvida sobre a matéria:

Lei nº 11.488/2007

Art. 33. A pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários fica sujeita a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).

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

Lei nº 9.430/96

Art. 81. Poderá ser declarada inapta, nos termos e condições definidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, a inscrição no CNPJ da pessoa jurídica que, estando obrigada, deixar de apresentar declarações e

demonstrativos em 2 (dois) exercícios consecutivos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 1º Será também declarada inapta a inscrição da pessoa jurídica que não comprove a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

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

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

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

Decreto 6.759/2009

Art. 727. Aplica-se a multa de dez por cento do valor da operação à pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros **com vistas ao acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários** (Lei nº 11.488, de 2007, art. 33, caput).

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

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

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

Nesse sentido, as seguintes decisões da Câmara Superior de Recursos

Fiscais:

i) Acórdão nº 9303-004.905. Sessão de 23 de março de 2017. Relatora: Érika Costa Camargos Autran. Decisão unânime.

Quanto a inviabilidade de aplicação de multa prevista no art. 23, V do Decreto-lei nº 1455/76 ao importador ostensivo, por divergência de legislação, em que a mais específica seria a penalidade descrita no art. 33 da Lei nº 11.488/07, entendo que o artigo 33 da Lei nº 11.488/07, foi incluído no ordenamento jurídico visando a penalizar com multa de 10% sobre o valor da operação acobertada, não inferior a R\$5.000,00 (cinco mil reais), a conduta de cessão do nome pelo importador ostensivo visando a ocultar os reais intervenientes da operação de importação. Vejamos:

(...)

E o art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/76, que teve a redação alterada pela lei nº 10.637/02, prevê a aplicação da pena de perdimento das mercadorias ou sua conversão em multa equivalente ao valor aduaneiro, pela ocorrência de dano ao erário, relativo às mercadorias importadas na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou responsável pela operação, senão vejamos:

(...)

Analisando o dispostos acima verifica-se que há dois tipos de interposição fraudulenta:

A - interposição fraudulenta propriamente dita ou comprovada, ou seja, quando resta caracterizada a fraude (artigo 23, V, Decreto-lei nº 1.455/76, caput e artigo 13 da Instrução Normativa nº 228/02);

B - a interposição fraudulenta presumida, que tem sua definição no §2º do art. 23 do Decreto-lei n.º 1.455/76.

As referidas condutas ainda culminavam em inaptidão do CNPJ do importador, a teor do disposto no art. 81, §º 1, da Lei n.º 9430/96 e parágrafo único do artigo 11 da Instrução Normativa n.º 228/02, cumulativamente.

(...)

Tal imputação gerava transtornos para as empresas que tinham patrimônio e não eram somente criadas para realizar a operação fraudulenta.

Assim, foi publicada a Lei n.º 11.488/07, que no parágrafo único do artigo 33, tentou corrigir tal distorção legislativa a fim de adequar a cominação de inaptidão de CNPJ àquela empresa criada somente para efetuar importações irregulares sem existir de fato, ou seja, dita “de fachada”. Porém, para a empresa que existisse de fato haveria a cominação de uma multa de 10% sobre o valor da operação, limitada a R\$5.000,00.

(...)

Analizando os dois dispositivos, embora o artigo 23, V, do Decreto-lei n.º 1.455/76, traga como penalidade a perda da mercadoria e isto afetaria diretamente o real adquirente, quem comete a infração, ou seja, **o sujeito ativo da interposição fraudulenta comprovada é tanto o importador ostensivo, quanto o real importador e adquirente, em coautoria, em razão de previsão da “solidariedade” entre as condutas, com base nos artigos 124, I, do Código Tributário Nacional e 95 do Decreto-lei n.º 37/66.**

E o artigo 33 da Lei n.º 11.488/07 nada previu sobre o assunto, mas somente a cominação de uma nova penalidade para a conduta de interposição fraudulenta presumida, sem, portanto, a comprovação da fraude e simulação propriamente dita, mas decorrente de presunção legal. A pena seria de 10%, mais branda, e se aplicaria somente ao importador ostensivo.

(...)

Cita-se a ementa de acórdão da 2ª turma do TRF4 (AMS 2005.72.08.005166-6/SC, publicado em 1/8/2007, relator Otávio Roberto Pamplona), o qual vai ao encontro do presente artigo no sentido de que não houve revogação do artigo 23, V, do Decreto-lei 1.455/76:

“TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. DILAÇÃO PROBATÓRIA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. OCULTAÇÃO DO VERDADEIRO IMPORTADOR. PENA DE PERDIMENTO DAS MERCADORIAS. LEGALIDADE. ARTIGO 33 DA LEI Nº 11.488, DE 15 DE JUNHO DE 2007. NÃO REVOGAÇÃO DA PENA DE PERDIMENTO PREVISTA NO ARTIGO 23 DO DECRETO-LEI Nº 1.455, DE 1976. AUSÊNCIA DE DIREITO LÍQUIDO E CERTO.

(...)

5. O artigo 33 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, não tem o condão de afastar a pena de perdimento, porquanto não implicou em revogação do artigo 23 do DL nº 1.455/76, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002. Isso porque, a pena de perdimento atinge, em verdade, o real adquirente da mercadoria, sujeito oculto da operação de importação. A pena de multa de 10% sobre a operação, prevista no referido dispositivo legal, revela-se como pena pessoal da empresa que, cedendo seu nome, faz a importação, em nome próprio, para terceiros. O parágrafo único do aludido artigo, por sua vez, estatui que “à hipótese prevista no caput deste artigo não se aplica o disposto no art. 81 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996”. Essa complementação legal, constante do parágrafo único, abona o entendimento de que não houve a revogação da pena de perdimento para a hipótese retratada nos autos. Antes o confirma, porquanto exclui, expressamente, apenas a possibilidade da aplicação da sanção de inaptidão do CNPJ. Quanto às demais penas, permanecem

incólumes, havendo a previsão, agora também, da pena pecuniária, nos termos do caput do aludido preceptivo legal.” (g.n.)

De tudo que foi esclarecido acima, entendo que a pena instituída no art. 33 da Lei n.º 11.488, de 2007 surgiu, efetivamente, como alternativa à declaração de inaptidão, nas hipóteses anteriormente previstas nas instruções normativas da Secretaria da Receita Federal do Brasil que disciplinavam a inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ). E prevê multa de 10% sobre o valor da operação, limitada a R\$5.000,00, para o importador ostensivo que praticar interposição fraudulenta presumida, conforme disposição expressa da infração no § 2º do artigo 23 do Decreto-lei n.º 1.455/76.

E o art. 23, V, do Decreto-lei n.º 1.455/76 pune, com multa de 100% sobre o valor da operação, tanto o importador ostensivo, quanto o real adquirente, em conjunto ou isoladamente, quando praticarem a interposição fraudulenta propriamente dita ou comprovada.

Desta feita, as normas têm situações fáticas de aplicação diferenciadas, sendo que o diferencial reside na comprovação da fraude, simulação e conluio para o artigo 23, V, Decreto-lei n.º 1.455/76, bem como o sujeito passivo, que pode ser o importador ostensivo e o real adquirente; ao passo que o artigo 33 da Lei n.º 11.488 traz penalidade mais branda para a infração de interposição fraudulenta presumida, sem prova de fraude, e tem por sujeito passivo somente o importador ostensivo que possui existência fática não só jurídica.

(...)

Diante do exposto, nego provimento ao Recurso Especial do Contribuinte.

ii) Acórdão nº 9303-007.706. Sessão de 22 de novembro de 2018. Relator: Luiz Eduardo de Oliveira Santos. Decisão unânime.

Discute-se a possibilidade de lançamento da multa em discussão, em face da existência de outra multa (art. 33 da Lei nº 11.488/07), alegadamente mais específica. Entendo que as duas multas têm objetos diversos e, portanto, podem coexistir.

Aliás, a questão aqui em litígio, já foi colocada ao lume desta 3ª Turma, para a mesma contribuinte, no processo nº 13971.722490/2011-24, **resultando no acórdão nº 9303-004.905**, que por unanimidade decidiu a questão ratificando o procedimento fiscal de aplicação das multas.

Adoto as razões de decidir expressas no voto da i. Conselheira Erika Costa Camargos Autran, que abaixo reproduzo:

(...)

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso especial de divergência de D & A Comércio Serviços Importação e Exportação Ltda, Caio M. Debossan e Erica Debossan Reinert, para negar-lhe provimento, mantendo o acórdão recorrido.

iii) Acórdão nº 9303-007.693. Sessão de 21 de novembro de 2018. Relator: Demes Brito. Decisão unânime.

Recurso Especial da solidária Link Comercial

O acórdão recorrido manteve a aplicação da penalidade do art. 23, V, §§ 1º e 3º do Decreto-lei nº 1.455/1976, afirmando que esta não foi substituída pela multa disposta no art. 33 da Lei nº 11.488/2007:

(...)

Assim, no caso em exame, tendo ocorrido o cometimento da infração veiculada pelo art. 23, V do Decreto-lei nº 1.455/76, está caracterizado o dano ao Erário.

O art. 23, V, §§1º e 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/76 volta-se a apenar a interposição fraudulenta de terceiros com o perdimento da mercadoria, ou multa no respectivo valor aduaneiro, sendo aplicável ao real adquirente e ao importador como responsável tributário (art. 95, I, do Decreto-Lei nº 37/66).

Por outro lado, a multa de 10% prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007 é aplicável ao importador que ceder o nome em operações de comércio exterior para acobertamento dos reais intervenientes ou beneficiários, sendo o adquirente posto na condição de responsável tributário.

Vê-se, por conseguinte, que se tratam de penas diferentes para condutas diversas.

Por isso, a aplicação da multa de 10% do valor da operação, por cessão do nome, nos termos do art. 33 da Lei nº 11.488/2007, não prejudica a aplicação da multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, pela conversão da pena de perdimento dos bens.

Isso porque a multa do art. 33 da Lei nº 11.488/2007 substitui a pena não-pecuniária de declaração de inaptidão, nos termos do parágrafo único do art. 81 da Lei nº 9.430/96, e não a pena de perdimento, motivo pelo qual é inaplicável a retroatividade benigna.

(...)

Em suma, deve ser afastado o pleito da Link Comercial.

iv) Acórdão nº 9303-006.509. Sessão de 14 de março de 2018. Redator designado: Andrada Márcio Canuto Natal. Decisão por maioria, porém unânime em relação à cumulação de penalidades e sujeição passiva.

Não se vislumbra nenhuma razão plausível para que se prestigie a inusitada interpretação de que o legislador, ao instituir a nova penalidade, tivesse a intenção de reduzir a sanção ou redefinir os limites de sua sujeição passiva ou de responsabilidade das partes envolvidas na infração por dano ao Erário. Como é de sabença, as infrações compreendidas nesse conceito são punidas com a pena de perdimento das mercadorias (artigo 23, § 1º, do Decreto-lei 1.455/76). Completamente desarrazoado entender que, específica e exclusivamente nos casos em que o dano ao Erário esteja associado à interposição fraudulenta de terceiros, a multa aplicável pela conversão da pena de perdimento deixe de ser equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias para converter-se em inexpressivos dez por cento do valor da operação. Fosse essa a intenção do legislador, a primeira e obrigatória medida haveria de ser a exclusão da infração do rol de situações compreendidas no conceito de dano ao Erário, já que a este conceito está associada a ideia de penalidade gravíssima, cuja sanção é o perdimento das mercadorias.

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

(...)

É de clareza singular.

A Lei trata do efeito imediato da aplicação da multa, qual seja, afastar a declaração de inaptidão da pessoa jurídica (art. 81 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996).

A meu ver, já seria suficiente, uma vez que apenas essa consequência foi prevista para os casos de imposição da multa por cessão de nome. Mas o Decreto deu o passo seguinte.

O parágrafo 3º do art. 727 confirma com todas as letras o entendimento de que a imposição de multa por cessão de nome não prejudica a aplicação da pena de perdimento às mercadorias importadas ou exportadas, afastando qualquer possibilidade de que prospere a interpretação de que aquela retroaja na forma do art. 106 do Código Tributário Nacional.

(...)

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

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

(...)

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso especial do contribuinte.

v) Acórdão nº 9303-006.480. Sessão de 14 de março de 2018. Relatora: Tatiana Midori Migiyama. Decisão unânime.

EMENTA

(...)

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. CONFIGURAÇÃO.

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

(...)

VOTO

(...)

Passadas tais considerações, passo a discorrer sobre a 1ª matéria trazida em recurso – qual seja, penalidade aplicável ao sujeito passivo.

Em relação à essa discussão, vê-se que esse Colegiado, por unanimidade de votos, já firmou o entendimento consignado no acórdão 9303-006.001 da lavra do ilustre conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

(...)

Sendo assim, voto, nessa parte, por negar provimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

No que tange à outra discussão posta em recurso – qual seja, a exclusão ou não dos responsáveis solidários – Franklin e Arnaldo – do polo passivo, como responsáveis solidários, depreendendo-se da análise dos autos do processo, entendo da mesma forma exposta pelo redator designado do acórdão recorrido, considerando o entendimento exposto acima. O que transcrevo parte de seu voto (Grifos meus):

“Portanto a existência desta multa, aplicada pela cessão de nome, não prejudica a responsabilidade solidária aplicada nas infrações caracterizadas como dano ao erário. No presente caso, diante das provas produzidas no curso de fiscalização e de sua fundamentação, não há dúvidas de que houve ocultação do real adquirente.

Da mesma forma deve-se manter a responsabilidade solidária aos verdadeiros artífices das operações realizadas pela autuada. No caso as pessoas físicas Franklin Mendes Freiburger e Arnaldo Simões Júnior a

quem deve ser aplicada a obrigação solidária decorrente dos art. 124, inc. I do CTN e art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966.

(...)

Em vista de todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso especial interposto pelo sujeito passivo.

Esse é o mesmo entendimento do STJ, manifestado recentemente:

i) Recurso Especial nº 1.653.557/SC. Relator: Ministro Gurgel de Faria. Data da Publicação: 23/04/2020.

O recurso foi admitido à e-STJ fl. 607.

Passo a decidir.

(...)

O Tribunal de origem negou provimento ao recurso de apelação.

Transcrevo os fundamentos que deram suporte ao julgado (e-STJ fls. 502/513):

Mérito

Pretende a autora afastar a inaptidão de seu CNPJ, efetivada pela fiscalização no curso de Representação Fiscal promovida para este fim, em razão do reconhecimento de que houve interposição fraudulenta de terceiros na atividade de comércio exterior envolvendo ela, demandante.

(...)

E os motivos da interposição fraudulenta, segundo o auto de infração, foram valor FOB declarado de apenas US\$ 9.562,27, o que representa um valor médio por kg líquido de somente US\$ 0,49/kg, muito abaixo do custo da maioria das matérias primas utilizadas na confecção das mercadorias, inferido de laudo técnico da ABIT, falta de capacidade financeira da adquirente GR2 IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA. **Segundo a investigação, a autora não teria disponibilidade financeira para arcar com a importação em questão.**

(...)

Muito embora este juízo venha reconhecendo a inaplicabilidade da inaptidão de CNPJ para casos de interposição fraudulenta, em razão da superveniência da Lei n. 11.488/2007, caso no qual deve ser aplicada multa, **a jurisprudência tem feito distinções, conforme recente julgado:**

(...)

1. A cessão de nome em operações de comércio exterior - objetivando ocultação do verdadeiro responsável -, como infração isolada, foi excluída do rol das ilicitudes punidas com a declaração de inaptidão do CNPJ, passando a ser sancionada com a multa prevista no art. 33 da L. 11.488/2007.

2. **O mesmo não ocorre nos casos em que não comprovada a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior (art. 81, § 1º, da Lei nº 9.430/96, com a redação da Lei nº 10.637/2002). Nestes casos, ainda, além da declaração de inaptidão do CNPJ do importador ostensivo - prevista no citado dispositivo legal - presume-se a interposição fraudulenta de terceiros na operação, com o perdimento da mercadoria importada - penalizando, assim, o real adquirente oculto (art. 23, V e §§2º e 3º do Decreto-Lei nº 1.455/76, com a redação da Lei 10.637/2002).**

(...)

Logo, com razão a apelante ao alegar que **a cessão de nome para viabilizar operações de comércio exterior não deve ser confundida com a não comprovação da origem dos recursos aplicados na importação, pois são conceitos diferentes.** No concernente, embora esta (não comprovação da

origem dos recursos) sempre permita presumir a ocultação do real adquirente (interposição fraudulenta), o contrário não é verdadeiro - ou seja, a (mera) ocultação do verdadeiro comprador pode ocorrer também quando o importador ostensivo emprega recursos próprios na importação. É precisamente neste último caso que incide a multa por cessão de nome prevista no art. 33 da L. 11.488/2007 - objetivando punir e reprimir nova incursão na mesma conduta ilícita, por parte de empresa regularmente estabelecida que tenha comprovado a origem e disponibilidade dos valores empregados na operação.

(...)

Vale acrescentar que também não é possível conhecer do recurso especial quando o artigo de lei apontado como violado nas razões do apelo não contém comando normativo capaz de infirmar o fundamento do acórdão atacado, o que atrai a aplicação, por analogia, da Súmula 284/STF – "É inadmissível o recurso extraordinário, quando a deficiência na sua fundamentação não permitir a exata compreensão da controvérsia".

(...)

Ante o exposto, com base no art. 255, § 4º, I, do RISTJ, NÃO CONHEÇO do recurso especial. Caso exista nos autos prévia fixação de honorários sucumbenciais pelas instâncias de origem, majoro, em desfavor da parte recorrente, em 10% (dez por cento) o valor já arbitrado (na origem), nos termos do art. 85, § 11, do CPC/2015, observados, se aplicáveis, os limites percentuais previstos nos §§ 2º e 3º do referido dispositivo, bem como os termos do art. 98, § 3º, do mesmo diploma legal.

Pelo exposto, voto por negar provimento a este pedido do Recorrente.

II - DO PEDIDO DE DILIGÊNCIA - DAS IMPORTAÇÕES A SEREM APARTADAS - DA NOVA BASE DE CÁLCULO DO LANÇAMENTO

O Recorrente alega ser imprescindível a realização uma diligência, a fim de poderem ser retiradas da base de cálculo do lançamento as importações cujas mercadorias tenham sido destinadas à industrialização, pois, conforme teria constatado a Autoridade Fiscal, a Hi-Tech executava operações de industrialização em seu estabelecimento. Contudo, ainda assim a autuação aplicou a penalidade sobre a totalidade das importações no período; logo, se parte das importações era destinada a produção própria, não é possível entender que todas as importações tinham o real importador encoberto.

Este Conselho deu provimento à solicitação de diligência, determinando à unidade preparadora da Receita Federal o seguinte, *in verbis*:

- (i) comprovar a origem dos recursos de todas as importações realizadas nos anos de 2003 e 2004; demonstrando inclusive o fluxo de caixa do período;
- (ii) demonstrar/comprovar quais importações destinaram-se à industrialização;
- (iii) anexar contratos de câmbio das importações realizadas no mesmo período, de forma a justificar as alegadas fontes de créditos financeiros, comprovando as posteriores quitações destas aquisições, bem como a origem dos recursos empregados na quitação destas.

Outrossim, no sentido de cruzar as informações obtidas, oficie-se ao Banco Central, para que este informe os pagamentos realizados pela ora autuada à empresa FECA INTERNACIONAL e demais empresas exportadoras no período de 2003 a 2004.

Após a manifestação da Recorrente e juntada de documentos, teça a Fiscalização as considerações que entender cabíveis ao deslinde do feito bem como:

(i) apure e aparta do lançamento as importações da Recorrente, cujas mercadorias foram destinadas à industrialização da Recorrente, no período abrangido pela autuação;

(ii) manifeste-se sobre a conveniência de auto de infração complementar, nos termos do parágrafo 3º, do art. 18 do Decreto 70.235/72, considerando-se lei nova mais benéfica ao contribuinte.

Sobre as importações que, supostamente, teriam sido destinadas à industrialização pela própria Recorrente, assim se manifestou a unidade preparadora da Receita Federal, após a intimação do contribuinte e análise dos documentos, por meio de Termo de Verificação Fiscal:

1. Sobre as IMPORTAÇÕES OBJETO deste AUTO DE INFRAÇÃO

Preliminarmente, para esclarecer equívoco mencionado no voto da Conselheira-Relatora Vanessa Albuquerque Valente (fl. 369) e atribuído como alegado pelo contribuinte, informo que as importações objeto deste Auto de Infração são apenas parte do conjunto de todas as importações registradas pelo contribuinte nos anos-calendários de 2003 e 2004.

Para melhor compreensão desta afirmação, com base em extração em sistema da RFB que armazena dados de todas as importações registradas no país, foram elaborados Anexos a este Termo, nos quais é possível visualizar as importações registradas pela HI-TECH, no período de 2003 a 2004, que foram objeto desta autuação (ANEXO I, fls. 769 a 776) e as que não foram autuadas (ANEXO II, fls. 777 a 784), inclusive com seus respectivos valores aduaneiros totais.

Consoante com esta afirmação está a própria conclusão do Auditor-Fiscal responsável pela Fiscalização (fl. 42) que resultou neste Auto de Infração, quando afirma: "... nas operações examinadas onde houve perfeita correspondência entre as quantidades importadas e repassadas às outras empresas receptoras, fica caracterizada a ocultação do real adquirente,...". Portanto, o universo autuado foi restrito àquelas importações que foram repassadas integralmente a outras empresas, uma vez que haviam outras que não se enquadravam nesta condição.

Outra informação importante: tanto entre as que foram objeto desse Auto como entre as que não foram autuadas, encontram-se importações declaradas como compra para industrialização, em cujas Notas Fiscais de Entrada foram declaradas com o Código Fiscal de Operação e Prestação (CFOP) nº 3101.

Segue quadro demonstrativo das Importações objeto deste Auto de Infração e das Importações (registradas pela Hi-Tech no mesmo período de 2003 e 2004) que não foram autuadas:

DESCRIÇÃO	Nº de IMPORTAÇÕES	VALOR ADUANEIRO TOTAL
IMPORTAÇÕES AUTUADAS	317	27.861.767,49
IMPORTAÇÕES NÃO AUTUADAS	156	19.653.102,63
TOTAIS	473	47.514.870,12

O quadro acima mostra que foram autuadas 317 importações, cuja soma dos valores aduaneiros totalizou R\$ 27.861.767,49 (vide ANEXO I). E que não foram autuadas 156 importações, cuja soma dos valores aduaneiros totalizou R\$ 19.653.102,63 (vide ANEXO II). Todas registradas pela HI-TECH no período de 2003 e 2004.

Tendo em vista que o Recorrente, intimado a se manifestar sobre o resultado da diligência, permaneceu silente, **voto por considerar correta a base de cálculo utilizada pelo Auditor-Fiscal.**

Quanto aos itens (i) e (iii) da diligência solicitada, no caso, comprovar a origem dos recursos de todas as importações realizadas nos anos de 2003 e 2004, demonstrando inclusive o fluxo de caixa do período; e anexar contratos de câmbio das importações realizadas no mesmo período, de forma a justificar as alegadas fontes de

créditos financeiros, comprovando as posteriores quitações destas aquisições, bem como a origem dos recursos empregados na quitação destas, a Autoridade Fazendária apresentou o seguinte relatório, *in verbis*:

2. Sobre ORIGENS DE RECURSOS

Em atenção à determinação do voto da Conselheira-Relatora Vanessa Albuquerque Valente (fl. 371), intimou-se e reintimou-se (fls. 379, 406, 425 e 433) o contribuinte a apresentar provas documentais requeridos pelos itens:

(...)

Até a presente data, **o contribuinte limitou-se a negar a obtenção de financiamentos externos e a alegar dificuldades para o atendimento de intimações referentes a comprovação de origem de recursos** utilizados para o pagamento das importações autuadas **e apresentação dos contratos de câmbio respectivos**, conforme itens "1" e "2" da folha 410 de seus Esclarecimentos e itens "g" e "h" das folhas 412 e 413 de suas Considerações Finais da resposta ao Termo de Início postada em 04/08/2010. **Também em resposta à última Reintimação, fls. 790 a 792, o contribuinte continuou repetindo estas alegações.** No item "b" da fl. 790, mencionou algumas cópias de Contratos de Câmbio **(em número e valores insignificantes em face do total importado)** em folhas do Processo de sua Inapetência, das quais anexei cópias às fls. 794 a 808. Ressalta-se que apenas Contratos de Câmbio sem a prova da origem lícita (e da propriedade do contribuinte) dos recursos financeiros utilizados nessas liquidações e recolhimentos dos tributos incidentes nas importações, bem como a prova de tratar-se de compras por conta e risco do contribuinte (ou de adquirente em importação por conta e ordem ou por encomenda), não é suficiente como prova de tratar-se de negócio lícito.

Tendo em vista que o Recorrente, intimado a se manifestar sobre o resultado da diligência, permaneceu silente, entendo que permanecem válidas as conclusões contidas no Auto de Infração e no Relatório de Procedimento Fiscal.

III - DA ENTRADA EM VIGOR DA LEI Nº 11.281/2006 - DO SURGIMENTO DA IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA - DA RETROATIVIDADE BENIGNA

O Recorrente sustenta que, com a posterior vigência da Lei nº 11.281/2006, a apontada conduta da Recorrente nada mais representaria do que importação por encomenda, *“procedimento esse plenamente legítimo e em nada contrário a qualquer a disposição legal”*. Afirma que a interpretação dada ao seu art. 11 é a de que *“teria o intuito de flexibilizar interpretações excessivas, como as aplicadas pelo fiscal no presente caso”*, rejeitando o entendimento de que a importação promovida por pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado representaria caso de interposição fraudulenta.

Em seu entendimento, **embora a Lei nº 11.281/2006 seja posterior aos fatos discutido no presente processo**, o art. 106 do Código Tributário Nacional expressamente autorizaria a sua aplicação, sobretudo porque o ato sequer foi objeto de julgamento.

Inicialmente, há de se verificar a possibilidade de aplicação retroativa do art. 11 da Lei nº 11.281/2006 ao caso concreto, com base no permissivo do art. 106 do CTN . Vejamos os textos legais:

Lei nº 5.172/66 (CTN)

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

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

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

- a) quando deixe de defini-lo como infração;
- b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;
- c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Lei nº 11.281/2006

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

§ 1º A Secretaria da Receita Federal:

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

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

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

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

Analisando os textos, verifico que o art. 11 da Lei nº 11.281/2006 pode retroagir para deixar de definir como infração a importação promovida por pessoa jurídica importadora que adquira mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado, porém desde que atendidos todos os requisitos da nova modalidade de terceirização da importação, que passou a coexistir ao lado da importação por conta e ordem de terceiros.

Além disso, independente de qualquer alteração legislativa que tenha sido promovida, não resta dúvida de que a retroatividade só poderia servir para deixar de definir como infração condutas que não tenham sido praticadas por meios fraudulentos.

Deve ser destacado que o § 1º do citado art. 11 determina que a Secretaria da Receita Federal estabelecerá os requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora na forma do *caput* deste artigo. E no § 2º determina que a operação de comércio exterior realizada em desacordo com os requisitos e condições estabelecidos na forma do § 1º presume-se por conta e ordem de terceiros, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da MP nº 2.158-35/2001:

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

Art. 32.

.....

Parágrafo único. É responsável solidário:

I - o adquirente ou cessionário de mercadoria beneficiada com isenção ou redução do imposto;

II - o representante, no País, do transportador estrangeiro;

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

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

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

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

Art. 80. A Secretaria da Receita Federal poderá:

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

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

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

Em cumprimento ao quanto determinado pelo § 1º do art. 11, a Secretaria da Receita Federal estabeleceu os requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora através da Instrução Normativa SRF nº 634/2006:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Parágrafo único. Enquanto não estiver disponível o campo próprio da DI a que se refere o caput, o importador por encomenda **deverá utilizar o campo destinado à identificação do adquirente por conta e ordem da ficha "Importador" e indicar no campo "Informações Complementares" que se trata de importação por encomenda.**

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

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

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

Pelos documentos acostados aos autos pela Fazenda Nacional, verifico que tais requisitos e condições não foram satisfeitos, o que não permite considerar as operações fiscalizadas no período como “importações sob encomenda”. O Recorrente não conseguiu demonstrar a existência de uma vinculação contratual com as empresas adquirentes das mercadorias importadas (conforme quadro constante do item III - "c" do Relatório de Procedimento Fiscal) que as identificasse como pessoas jurídicas "encomendantes", tampouco apresentou qualquer outro elemento de prova que pudesse caracterizar estas importações como sendo "por encomenda".

Ainda no que diz respeito à modalidade de importação por encomenda, cumpre destacar que a importadora, na qualidade de contratada, deverá dispor de capacidade econômica para o pagamento da importação, embora assumida a obrigação de revender posteriormente as mercadorias importadas ao contratante (encomendante predeterminado). No caso concreto, como se verá mais adiante, a autuada não comprovou que detinha capacidade financeira para fazer face às importações objeto da lide.

Porém, mais importante que o não enquadramento da operação como “importação sob encomenda”, deve-se ter bem claro que a imputação fiscal não foi de que o Recorrente teria, pura e simplesmente, realizado uma importação para um cliente pré-determinado sem cumprir algumas exigências meramente formais.

Muito além disso, a acusação contida na autuação é de interposição fraudulenta de terceiros, infração tipificada no art. 23, inciso V, do Decreto-lei nº 1.455/76, conduta que em nenhum momento deixou de ser definida como infração pela Lei nº 11.281/2006 ou por qualquer outra, não atraindo a incidência da retroatividade benigna. O contribuinte deve tentar provar que sua conduta não se subsume aos elementos do tipo infracional, o que será analisado nos tópicos subsequentes.

Pelo exposto, voto por negar provimento a este pedido do Recorrente.

IV - DA OCULTAÇÃO DO REAL IMPORTADOR - DA CAPACIDADE ECONÔMICA DO SUJEITO PASSIVO

Alega o Recorrente que “*é inconcebível um "laranja" ter maior capacidade econômica do que a pessoa que atrás dele se esconde. Não faz sentido*”. Afirma que a Hi-Tech não pode ser considerada "laranja", tendo em vista tratar-se de uma empresa reconhecida em sua localidade (Ilhéus), incluída no programa da Receita Federal de acompanhamento de grandes contribuintes, e com plena capacidade operacional.

No entanto, as informações e provas coligidas nestes autos não corroboram com esta afirmação. Os elementos que subsidiam tal inferência estão

sintetizados a seguir, sendo relevante destacar a incompatibilidade entre os valores das importações analisadas e a capacidade financeira evidenciada pela interessada.

De início, não obstante a autuada tenha escriturado um capital social no montante de R\$1.000.000,00 (sendo que apenas o valor de R\$100.000,00 foi integralizado quando da sua constituição, com R\$900.000,00 a ser integralizado em sucessivas parcelas), as informações advindas de pesquisas feitas nos sistemas da SRF apontam para um volume de importações da ordem de US\$16,900,137.08 (período de 24 meses).

Diante da análise dos autos, conclui-se que o Recorrente não logrou êxito em comprovar a origem e disponibilidade dos recursos empregados em suas operações de comércio exterior. Diferentemente do que alega, denota-se que a litigante teve a oportunidade de se manifestar sobre a questão durante o procedimento especial de fiscalização instaurado nos termos da IN SRF nº 228/2002, fato este ressaltado pela própria defendente em trecho de correspondência dirigida à unidade lançadora (DRF-Ilhéus), fls. 103/104, que:

Os critérios de aferição da existência de fato das empresas que se encontram sob fiscalização estão taxativamente expressos nos artigos 4º a 6º da IN.

Vários daqueles critérios aptos a comprovar a existência de fato da Requerente foram objeto de intimação por parte do Sr. Auditor Fiscal que conduz o presente processo fiscal.

Com efeito, para responder a eventuais dúvidas quanto a questões atinentes à origem lícita, a disponibilidade ou efetiva transferência dos recursos necessários à prática das operações de importação da Requerente (inciso II do art. 4º da IN), foram entregues à Autoridade Fiscal tudo o que foi solicitado à Requerente.

Posteriormente, teve nova chance de comprovar a origem dos recursos utilizados nas importações, por conta da diligência solicitada por este Conselho, nos seguintes termos:

(i) comprovar a origem dos recursos de todas as importações realizadas nos anos de 2003 e 2004; demonstrando inclusive o fluxo de caixa do período;

(ii) ...;

(iii) anexar contratos de câmbio das importações realizadas no mesmo período, de forma a justificar as alegadas fontes de créditos financeiros, comprovando as posteriores quitações destas aquisições, bem como a origem dos recursos empregados na quitação destas.

Contudo, conforme o resultado da diligência fiscal (fl. 854), as comprovações não foram realizadas novamente:

Até a presente data, **o contribuinte limitou-se a negar a obtenção de financiamentos externos e a alegar dificuldades para o atendimento de intimações referentes a comprovação de origem de recursos utilizados para o pagamento das importações autuadas e apresentação dos contratos de câmbio respectivos**, conforme itens "1" e "2" da folha 410 de seus Esclarecimentos e itens "g" e "h" das folhas 412 e 413 de suas Considerações Finais da resposta ao Termo de Início postada em 04/08/2010. **Também em resposta à última Reintimação, fls. 790 a 792, o contribuinte continuou repetindo estas alegações.** No item "b" da fl. 790, mencionou algumas cópias de Contratos de Câmbio (em número e valores insignificantes em face do total importado) em folhas do Processo de sua Inapetição, das quais anexei cópias às fls. 794 a 808. Ressalta-se que apenas Contratos de Câmbio sem a prova da origem lícita (e da propriedade do contribuinte) dos recursos financeiros utilizados nessas liquidações e recolhimentos dos tributos incidentes nas importações, bem como a prova de tratar-se de compras por conta e risco do contribuinte (ou de adquirente em importação por conta e

ordem ou por encomenda), não é suficiente como prova de tratar-se de negócio lícito.

Ainda durante o procedimento de fiscalização, o Recorrente foi intimado a prestar esclarecimentos acerca da origem de seus créditos junto a fornecedores no exterior, por meio do Termo de Declarações Prestadas, à fl. 294. Contudo, a empresa limitou-se a informar que, embora não existissem contratos formais estabelecidos entre as partes, em razão da evolução natural destes relacionamentos comerciais, teria obtido àquela época um volume de crédito no montante de US\$2,000,000.00 (dois milhões de dólares), apresentando como prova correspondência da empresa FECA INTERNATIONAL (fls. 76/77), sediada em Miami. Todavia, a análise feita pela fiscalização evidencia que, para o ano de 2003, apenas 55% das importações realizadas pela empresa tiveram como fornecedor a empresa FECA INTERNATIONAL, existindo, desta forma, saldo de importações realizadas com outros fornecedores neste mesmo ano cuja origem dos recursos não ficou comprovada.

Ainda quanto a esta suposta fonte de financiamento de terceiros, para que a mesma pudesse ser considerada como prova da capacidade financeira da autuada, acertadamente concluiu a fiscalização que seria necessária a apresentação do competente instrumento contratual, com a identificação de elementos relevantes da transação (dentro os quais; os participantes envolvidos, a descrição das condições de financiamento, e a forma de prestação e identificação dos bens oferecidos em garantia), em cumprimento as exigências normativas para a espécie (IN SRF nº 228/2002), não sendo suficiente, portanto, apenas a apresentação de uma carta emitida pelo exportador.

Além do mais, conquanto o Recorrente tenha pretendido dar a esta relação creditícia a conotação de que a operação se refere a uma simples concessão de prazo para pagamento das mercadorias importadas, o fato é que, em algum momento, a empresa teria que arcar com este dispêndio, sendo questão relevante a comprovação da origem dos recursos empregados na quitação destas aquisições, os quais até poderiam ser oriundos de suas vendas no mercado interno, todavia, no presente caso, isto não restou comprovado pela litigante.

O Auditor-Fiscal carrou aos autos elementos (Contrato Social, Extratos de pesquisas com informações fiscais da empresa, Declarações de Importação, Relatório de Diligência, Comparativos Notas Fiscais x DIs) que indicam uma incompatibilidade entre a capacidade financeira da autuada e os valores que foram despendidos em todas as importações analisadas neste procedimento fiscal, pelo que é incabível a argumentação de que o lançamento estaria assentado em meras suposições ou em “imputações infundadas, desprovidas de qualquer comprovação material”.

De qualquer forma, o que consta da acusação fiscal é que as importações realizadas pela Hi-Tech (importador ostensivo), na verdade, tinham como real adquirente diversas empresas (importadores ocultos), listadas em tabela à fl. 263 (coluna “CLIENTE”), em operações nas quais foi identificada pelo Fisco a existência de interposição fraudulenta de terceiros mediante simulação. Para o cometimento de tal infração, como já diversas vezes decidido pelo Poder Judiciário, não há necessidade de que as empresas: (i) não possuam estrutura física; (ii) nem capacidade econômica e financeira; ou (iii) que sejam empresas de fachada, formalizadas unicamente com o objetivo de fraude:

i) Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Cível. Processo: 5007530-34.2018.4.04.7002. Data da Decisão: 18/02/2020. Órgão Julgador: 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Relatora: Desembargadora Federal Marina Vasques Duarte.

VOTO

(...)

No decorrer da ação fiscal, verificou-se que **a sociedade empresária Polen – Comércio Importação e Exportação de Produtos Manufaturados Ltda - ME, doravante denominada POLEN, no âmbito da Declaração de Importação nº 13/0399662-8, registrada em 01/03/2013, ocultou a real compradora na operação de importação, com concorrência da pessoa jurídica WA Iluminação Ltda, doravante WA, simulando tratar-se de uma importação direta. A atuação da empresa é de intermediária em operações de importação, servindo de anteparo para a real compradora WA Iluminação Ltda., a qual permaneceu oculta.**

(...)

Referida Declaração Aduaneira, inicialmente selecionada para análise fiscal, teve seu conteúdo incluído em Procedimento Especial de Controle Aduaneiro, tendo em vista a existência de indícios de ocultação do(s) real(is) interessado(s) na operação. Ao final da ação fiscal realizada, restou caracterizada a ocultação da real compradora na operação de importação, a saber, a empresa WA, simulando tratar-se de uma importação direta realizada pela POLEN. O objetivo final do procedimento detectado era o de manter oculta a real compradora na operação de importação, com o fim último de dificultar o controle aduaneiro e tributário sobre seus participantes, deixando de ser equiparado a industrial, não pagando o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na saída das mercadorias e não se submetendo a procedimentos fiscais de habilitação para atuar no comércio exterior.

Em termos de motivos, a ocultação na importação do adquirente, combatida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, **é artifício em geral empregado para afastar obrigações tributárias principais e acessórias, não sendo, entretanto, o único objetivo. Dentre os principais e mais conhecidos podem ser citados: a)** deixar de ser equiparado a industrial, não pagando IPI na saída das mercadorias, o que quebra a cadeia desse imposto (o real adquirente da mercadoria, pela legislação, é equiparado a industrial e, portanto, deve recolher o IPI devido na revenda dos produtos, conforme o art. 9º do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 – Regulamento do IPI); **b)** sonegar outros tributos, tais como ICMS, PIS, COFINS, IR etc.; **c)** praticar o crime de lavagem de dinheiro; **d)** não se submeter a procedimentos fiscais de habilitação para atuar no comércio exterior; **e)** acobertar as operações entre pessoas vinculadas, nos termos da legislação pertinente, influenciando diretamente no tratamento tributário das operações; **f)** acobertar os reais interessados em operações fraudulentas em sentido amplo; **g)** interferir na avaliação do risco da operação, mensurada em função do perfil e histórico cadastral dos intervenientes aduaneiros envolvidos; **h)** subfaturar as importações, assim como cometer qualquer outra irregularidade tributária, pois, estando o verdadeiro interessado pela mercadoria (o real adquirente) oculto, este não é alcançado pela autoridade aduaneira, recaindo somente sobre o importador (“laranja”, em muitos casos) as penalidades devidas; e **i)** a busca de benefícios fiscais decorrentes da 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.

(...)

Um subterfúgio, porém, passou a ser sistematicamente empregado, mormente pelas “tradings” com maior volume de operações, a fim de transparecer como próprias as operações que eram realizadas por ordem de terceiros. O grande motivador para tal se prendia à alegação de que tais operações seriam realizadas com recursos das “tradings”, e não de terceiros (os “clientes” das “tradings”).

Assim, **argumentava-se que as operações até seriam por ordem de terceiros, mas por conta (da) própria “trading”. Com a prosperidade proporcionada pelo vultoso incremento do comércio exterior, não foi difícil notar que várias dessas “tradings” transformaram-se em empresas de inegável capacidade econômica e financeira. Desta forma, certamente não tinham problemas em empregar recursos próprios na operação** (contratos de câmbio liquidados antecipadamente, impostos pagos no ato do

registro da DI, etc.). Uma simples questão de fluxo de caixa para as "tradings", pois os **valores eram prontamente retornados pelo cliente após a conclusão da operação.**

Esta conclusão consistia numa "venda", previamente entabulada, e pela qual a "trading" era remunerada com uma espécie de comissão, agregada ao custo da mercadoria nacionalizada.

3) **Importação para Revenda a Encomendante Predeterminado:** verificava-se que as "tradings" de maior porte haviam se transformado num grande "guarda-chuva" a abrigar inúmeros responsáveis pelas importações, os quais acabavam não sendo devidamente apresentados ao Fisco. Importante notar que o artifício descrito propiciava importantes e indevidas vantagens aos clientes dessas "tradings", que, assim, acabavam esquivando-se de obrigações tributárias principais e acessórias. Mais uma vez a legislação precisou ser atualizada em face das práticas adotadas pelos intervenientes nas operações de comércio exterior, a fim de que, definitivamente, esta espécie de operação (por suposta conta da "trading", mas por ordem do encomendante) se submetesse ao devido tratamento legal, sem outras manobras. Surgiu, então, a importação para revenda a encomendante predeterminado. (...).

Tal como nas modalidades anteriores, a nova legislação tratou de estender as condições de sujeição passiva e responsabilidade tributária ao encomendante, razão pela qual sua identificação é imprescindível na declaração de importação.

No procedimento especial de controle aduaneiro para análise das operações de importação, **a empresa POLEN, apresentada como importadora, formalmente constituída em 26/10/1998,** informa ter sede cadastral na cidade de Foz do Iguaçu, tendo como sócios o Sr. ADVALDO VANZELLA e a Srª. TANIA REGINA RODRIGUES MONTEIRO VANZELLA.

Referida empresa registrou a Declaração de Importação nº 13/0399662-8 em 01/03/2013 junto à Alfândega da Receita Federal do Brasil no Porto de Paranaguá, com o fim de nacionalizar lâmpadas de LED, driver, pasta térmica, fontes, refletor e chip de LED. Para a instrução do despacho, foram apresentados Conhecimento de Transporte Marítimo nº 865105621, Fatura nº PA01-050 e Romaneio de Carga (Packing List).

(...)

Após análise minuciosa - pelo Fisco - dos documentos apresentados/obtidos nos autos originários, restou comprovado que **a POLEN não demonstrou a origem lícita, a disponibilidade e a efetiva transferência dos recursos necessários à prática da operação de importação** no âmbito da operação de importação relativa a Declaração de Importação nº 12/1947031-9.

Quanto a Declaração de Importação nº 13/0399662-8, registrada em 01/03/2013, conclui-se que a WA ILUMINACAO LTDA efetuou o adiantamento dos recursos necessários à prática da operação de importação, restando caracterizado que a POLEN ocultou a real compradora WA ILUMINACAO LTDA, simulando tratar-se de uma importação direta.

(...)

Veja-se, aqui, se faz necessária uma distinção. A inaptidão do CNPJ é declarada por falta de capacidade econômica e/ou falta de comprovação de origem de valores. Trata-se de análise interna da própria empresa da apelante. Não se relaciona à operação aduaneira, em si, ou seja, à caracterização de interposta pessoa em importação.

Está-se diante de duas linhas de investigação administrativa: a primeira, quanto ao real importador e a segunda (desdobrada), quanto à própria existência material da interposta empresa, no caso, da apelante.

Assim, **eventual constatação de capacidade financeira para fins de manutenção do CNPJ não implica, por si só e automaticamente, na inexistência de interposta pessoa em importação.**

Tendo isso por conta, o juiz singular bem concluiu (sentença): (...) **a interposição fraudulenta não resta descaracterizada com a descoberta do real financiador da importação, inicialmente oculto; é, isto sim, mais um elemento probatório a evidenciar a atitude ilícita das empresas em conluio.** (...) Ou seja, a identificação da origem dos recursos não se traveste de excludente da conduta ilícita praticada pela apelante.

Inclusive, a decisão proferida pela nos autos do processo administrativo que julgou a representação administrativa por inaptidão do CNPJ, citada pela apelante no corpo da apelação (evento 24), expressamente dispõe:

23. Por óbvio, **o adiantamento de clientes também não é permitido nas operações realizadas sob a modalidade de importação direta, onde sequer é admitida a participação de terceiros.** Neste caso, com a identificação do adquirente oculto, poderá ficar caracterizada, entre outras irregularidades, a infração prevista no art. 33 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007 (cessão de nome).

(...)

De fato, **nos autos originários deste apelo, o Fisco demonstrou, detalhadamente, a prática do ilícito** (caracterização da interposta pessoa).

Portanto, o pedido principal da ora apelante não procede.

ii) Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.592.132/PE. Relator: Ministro Gurgel de Faria. Data da Publicação: 04/09/2018.

Recurso admitido na origem.

Passo a decidir.

(...)

Considerado isso, vejamos, no que interessa, o que está consignado no voto condutor do acórdão recorrido (e-STJ fl. 157 e seguintes):

(...)

(...) A autoridade administrativa fazendária, em processo administrativo, aplicou penalidades por ter verificado a interposição fraudulenta, na importação de mercadorias estrangeiras, **não se comprovando a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na operação.** O suporte fático que embasou a atuação administrativa se embasou quando da declaração de importação de valores a título de imposto de importação e impostos sobre produtos industrializados quando **se verificou a incompatibilidade entre os volumes transacionados no comércio exterior e a capacidade econômico-financeira da empresa importadora. O faturamento declarado pelo importador seria insuficiente para suportar os gastos decorrentes da importação das mercadorias,** cuja entrada no mercado interno a este título, foi considerada pela Receita como indício de sonegação ou atuação da importadora em nome de terceiro. O capital social da empresa importadora foi integralizado, inicialmente, no montante de R\$ 90.000,00 (noventa mil reais), cujas atividades se iniciaram em meados de 2003, foi alterado por sucessivas alterações na integralização, mas que não suporta a movimentação financeira decorrente das importações que ensejaram a aplicação das penalidades impugnadas.

Evidenciou-se, na verdade, que **uma das sócias (Manuela Guerra Montenegro) não conseguiu comprovar a origem dos recursos empregados na integralização de mais de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais),** tendo apresentado em questionamento da Receita recibo no valor de R\$ 15.000,00 (quinze mil reais), em função de negócio realizado com a empresa Tropical Distribuidora Importação e Exportação Ltda, que apresentou declaração de inatividade referente ao mesmo período.

Constatou a administração tributária que se evidenciava uma interposição fraudulenta, o que nos termos do art. 23, V, §§ 1º e 2º do DL 1.455/76, com a redação da Lei nº10.637/2002, caracteriza dano ao erário, punível com a pena de perdimento de bens, por não ter ficado comprovada a origem,

disponibilidade e transferência de recursos na operação de importação de mercadorias estrangeiras.

(...)

Contra as evidências oriundas dos documentos constantes nos autos e da conclusão do trabalho administrativo a parte recorrente não apresenta qualquer argumento capaz de afastar o enquadramento de sua atuação, nos dispositivos legais aplicados.

(...)

Apesar de a parte recorrente alegar a comprovação dos recursos utilizados nas importações, em qualquer momento evidencia através de provas cabais tais alegações, sendo a penalidade em função de dano ao erário decorrência de expressa previsão legal.

(...)

As movimentações financeiras decorrentes das importações não encontraram respaldo nos documentos apresentados, seja durante o processo administrativo fiscal, seja durante a instrução dos autos.

(...)

Pois bem.

Não há violação do art. 535 do CPC/1973 quando o órgão julgador, de forma clara e coerente, externa fundamentação adequada e suficiente à conclusão do acórdão embargado.

No caso, o órgão judicial foi exaustivo no exame das provas trazidas aos autos pela parte recorrente e concluiu pela rejeição de suas alegações, não havendo falar, por isso, em violação do referido artigo.

Quanto à pretensão relacionada aos demais artigos de lei, o recurso não tem condição de ser conhecido.

(...)

De outro lado, ainda que possível fosse superar esse óbice, convém acrescentar que **a situação fático-probatória descrita no acórdão recorrido não pode ser revista em recurso especial, porquanto esse mister dependeria do reexame fático-probatório,** providência inadequada como enuncia a Súmula 7 do STJ.

Ante o exposto, com base no art. 255, § 4º, I e II, do RISTJ, CONHEÇO PARCIALMENTE do recurso especial e, nessa parte, NEGO-LHE PROVIMENTO.

Conforme consta das decisões colacionadas acima, basta que reste evidenciado que as empresas agiam em conluio, já sabendo, antes mesmo de efetuar a importação, que as mercadorias tinham como real adquirente empresas diversas, indicadas na tabela à fl. 263 (coluna “CLIENTE”), e que a Hi-Tech figuraria como mero intermediário, sem qualquer propósito econômico na operação, tendo como única finalidade ocultar o real adquirente, por qualquer das razões a seguir expostas, consideradas todas em conjunto, parcialmente, ou mesmo isoladamente:

- a) deixar de ser equiparado a industrial, não pagando IPI na saída das mercadorias, o que quebra a cadeia desse imposto (o real adquirente da mercadoria, pela legislação, é equiparado a industrial e, portanto, deve recolher o IPI devido na revenda dos produtos, conforme o art. 9º do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 – Regulamento do IPI);
- b) sonegar outros tributos, tais como ICMS, PIS, COFINS, IR etc.;
- c) praticar o crime de lavagem de dinheiro;
- d) não se submeter a procedimentos fiscais de habilitação para atuar no comércio exterior;
- e) acobertar as operações entre pessoas vinculadas, nos termos da legislação pertinente, influenciando diretamente no tratamento tributário das operações;

- f) acobertar os reais interessados em operações fraudulentas em sentido amplo;
- g) interferir na avaliação do risco da operação, mensurada em função do perfil e histórico cadastral dos intervenientes aduaneiros envolvidos;
- h) subfaturar as importações, assim como cometer qualquer outra irregularidade tributária, pois, estando o verdadeiro interessado pela mercadoria (o real adquirente) oculto, este não é alcançado pela autoridade aduaneira, recaindo somente sobre o importador (“laranja”, em muitos casos) as penalidades devidas; e
- i) a busca de benefícios fiscais decorrentes da 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.

Essa lista de razões para justificar a montagem de um esquema de interposição fraudulenta por meio de simulação foi retirada de didática decisão do TRF da 4ª Região no julgamento da Apelação Cível nº 5007530-34.2018.4.04.7002, com data da decisão em 18/02/2020, e que faz uma síntese de motivos esparsamente acolhidos nas diversas decisões do STJ também colacionadas neste voto.

É preciso compreender que, em função das várias possibilidades de fraudes que podem ser cometidas, diferentes esquemas de interposição de terceiros podem ser necessários, alguns inclusive de forma completamente oposta. Por exemplo, empresas que desejem apenas reduzir o valor do IPI devido na revenda da mercadoria importada no mercado interno valem-se apenas da interposição de uma terceira empresa (importador ostensivo) entre o exportador no exterior (vendedor da mercadoria) e o real adquirente da mercadoria importada (importador oculto). Com isso, conseguem “quebrar” a cadeia do IPI, pois a legislação equipara a industrial apenas o importador, e não o posterior adquirente.

Para que este estratagema funcione, não há a necessidade de que a empresa interposta, que apenas cede seu nome para que a empresa de despacho aduaneiro informe na Declaração de Importação (DI), seja uma empresa de fachada. Nestes casos, tanto é possível constituir uma empresa nova para esta função, como pode-se utilizar de alguma outra empresa já existente, que nem sequer precisa pertencer ao mesmo grupo empresarial da real adquirente. Esta empresa também pode ou não ter capacidade financeira e operacional.

O que é verdadeiramente essencial para caracterizar a infração é que as operações de compra e venda sejam meras simulações, tendo em vista a completa desnecessidade de sua intermediação, pela razão de que as mercadorias importadas já possuem um encomendante pré-determinado, que as irá adquirir quase que imediatamente.

Situação totalmente distinta ocorre quando o objetivo da operação é sonegar outros tributos, tais como ICMS, PIS, COFINS, IR etc. Para tanto, o procedimento não é de revender internamente por um preço baixo, mas sim por um preço alto, fazendo com que praticamente todo o lucro fique na empresa intermediária A, enquanto que o real adquirente B recebe a mercadoria por um custo o mais alto possível.

Neste proceder, o lucro e o valor agregado por A será alto e, por via de consequência, também o IRPJ, a CSLL, o PIS/COFINS, o IPI e o ICMS devidos. O valor agregado na operação por B, quando fizer a revenda para o atacado ou varejo, será baixo, já que estará recebendo a mercadoria a um custo muito alto, e assim também será baixo seu lucro e valor agregado, resultando na necessidade de recolhimento de tributos em valores muito menores do que se tivesse realizado a importação diretamente.

A grande vantagem para a empresa B em introduzir uma empresa intermediária A, neste caso, é deslocar para esta a maior parte da carga tributária que incidiria na operação, ficando ainda com os créditos de PIS/Cofins e de ICMS (IPI não seria mais devido por não ser equiparada a industrial), sendo que a empresa A não irá recolher nenhum destes tributos. A empresa A pode simplesmente não apresentar as declarações corretas para o Fisco, ou apresentar mas não efetuar o recolhimento. Caso seja autuada, após algum tempo nesta operação, poderá recorrer administrativamente e permanecer nesta sistemática de operação por alguns anos, algo entre 5 a 10 anos. Se perder nesta instância, poderá ainda recorrer ao Poder Judiciário, postergando o pagamento dos seus débitos tributários por mais outros anos.

Ao final, sendo executada judicialmente, nada haverá a ser obtido pela Fazenda Nacional, pois este esquema fraudulento requer que a empresa interposta A, que cede seu nome, não possua patrimônio, o mesmo ocorrendo com seus sócios, em geral “laranjas”. Com isso, espera-se obter sucesso na supressão do pagamento de tributos. Veja-se que, nesta modalidade de fraude, é essencial que a empresa interposta não possua patrimônio, nem seus sócios. Já a empresa B estaria juridicamente protegida, pois não teria sonogado nenhum imposto, já que não poderia ser acusada por ter baixos lucros ou até mesmo prejuízos a compensar.

Logo, existem artifícios dolosos que necessitam de empresas sem capacidade operacional nem financeira, mas existem outros que, ao contrário, podem se utilizar de empresas já existentes e financeiramente saudáveis.

Observe-se que a própria legislação já diferencia as consequências legais para as duas situações: quando o importador ostensivo possui estrutura operacional e capacidade financeira para realizar as importações, não ocorre a chamada interposição fraudulenta “presumida”, sendo necessário que as autoridades fiscais identifiquem quem seria o importador oculto. Existindo provas concretas e seguras de que outra pessoa seria a real adquirente das mercadorias, o importador ostensivo incorre na penalização por cessão do nome (além da pena de perdimento da mercadoria), nos termos do art. 33 da Lei nº 11.488/2007:

Art. 33. **A pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios**, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários fica sujeita a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).

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

De outro lado, quando o importador ostensivo não faz prova de origem dos recursos para as importações que realiza (através de uma empresa de despacho aduaneiro ou de uma trading), demonstrando que não possui capacidade financeira e/ou operacional para realizar aquelas operações (caso de empresa “de fachada” ou “laranja”), sua interposição passa a ser “presumida”, com a subsunção à regra disposta no art. 81, §1º, da Lei nº 9.430/96, c/c a regra do art. 23, § 2º, do Decreto-Lei nº 1.455/76:

Lei nº 9.430/96

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

§ 1º Será também declarada inapta a inscrição da pessoa jurídica que não comprove a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o

caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior.
(Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

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

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

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

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

§ 4º **O disposto nos §§ 2º e 3º aplica-se, também, na hipótese de que trata o § 2º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455,** de 7 de abril de 1976. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 5º Poderá também ser declarada inapta a inscrição no CNPJ da pessoa jurídica que não for localizada no endereço informado ao CNPJ, nos termos e condições definidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

Decreto-Lei nº 1.455/76

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

(...)

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

Antes da vigência da Lei nº 11.488/2007, em qualquer caso, dispondo ou não de capacidade operacional e financeira, a penalidade para a empresa interposta seria a declaração de inaptidão da inscrição da pessoa jurídica no CNPJ.

Como resta demonstrado, é irrelevante para o deslinde da questão principal se a Hi-Tech era empresa há muito existente ou se possuía capacidade financeira/operacional. **O que o Recorrente deveria demonstrar, de forma cumulativa, é que as mercadorias importadas através das DIs que são objeto deste processo:** (i) não tinham encomendante pré-determinado; (ii) foram regularmente adquiridas pelos seus clientes, em transações comerciais que seguem a normalidade do mercado, especialmente demonstrando, com comprovantes bancários, o efetivo pagamento de todas as notas fiscais emitidas; e (iii) foram adquiridas com recursos financeiros próprios, para os quais é possível efetuar a comprovação da origem, disponibilidade e transferência.

Os demais fatos usualmente narrados em casos de interposição fraudulenta através de simulação, como: (i) curto espaço de tempo entre a importação das mercadorias e a emissão das notas fiscais de saída; (ii) a saída das mercadorias diretamente do local de sua importação para as instalações do suposto “real adquirente”; (iii) tanto o importador ostensivo (que cede seu nome) quanto o real adquirente (oculto) pertencerem a um mesmo grupo econômico; ou (iv) a existência de instalações compartilhadas e de confusão patrimonial, são elementos que apenas reforçam a existência de uma simulação com o propósito de encobrir uma interposição fraudulenta

de terceiros, mas não significa que a inexistência destes fatos, mesmo de todos eles simultaneamente, implica a inexistência da simulação.

Para comprovar a licitude da operação, o Recorrente precisa comprovar que cumpre com todos os seis requisitos listados acima (não existir encomendante pré-determinado, não ter adquirido as mercadorias da ELCA a preço inferior ao que normalmente seria praticado por uma empresa importadora que buscasse obter lucros com a operação, etc). Mesmo a comprovação de um ou dois destes requisitos não é suficiente para comprovar a inexistência da simulação.

Vejamos que a presente simulação pode ocorrer em situação oposta, por exemplo, com o real adquirente não possuindo capacidade financeira e operacional para a realização da transação, e assim desejando não se submeter a procedimentos fiscais de habilitação para atuar no comércio exterior, como bem indicado na didática decisão do TRF da 4ª Região no julgamento da Apelação Cível nº 5007530-34.2018.4.04.7002. Explico.

Se a empresa A, real adquirente das mercadorias, deseja reduzir o IPI devido através da interposição fraudulenta de terceiros, e não pode possuir/demonstrar capacidade financeira/operacional, por qualquer motivo que seja, ela pode se utilizar da empresa B, que poderá: (i) comprovar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos; (ii) possuir capacidade operacional para realizar a distribuição das mercadorias e armazená-las em depósitos próprios; (iii) pertencer ou não ao seu grupo econômico, ou seja, ser a ela vinculada ou não; e (iv) elevar o tempo entre a importação da mercadoria e a emissão da nota fiscal de venda para A.

Mesmo assim, se os demais requisitos para elidir a hipótese de simulação não forem satisfeitos (não existir encomendante pré-determinado, não existir aquisição de mercadorias a preço inferior ao que normalmente seria praticado por uma empresa importadora que buscasse obter lucros com a operação, não existir revenda a cliente exclusivo, etc), ainda assim restará evidenciada a simulação.

É que, neste caso, o que verdadeiramente importa é que existam duas empresas realizando uma determinada operação que poderia ser realizada por uma única, não se vislumbrando qualquer propósito negocial nesta dupla participação, constituindo-se na simulação de uma operação de compra e venda, a qual só é realizada em seu aspecto formal, mas sendo desprovida de conteúdo material. Nesse contexto, o real adquirente será aquela empresa que, ao final, irá realizar a venda das mercadorias no atacado e/ou no varejo.

Logo, percebe-se que o cerne da questão é a simulação que ocorre nas duas etapas da operação, tanto na importação (operação de compra e venda internacional) quanto na suposta revenda no mercado interno para aquele que seria o real adquirente. Entendo necessário, portanto, analisar as características jurídicas deste tipo de contrato, bem como as características legais do que se considera uma simulação, para verificar se esta análise corrobora com todas as afirmações e elementos probatórios já abordados neste voto.

Maria Helena Diniz, em sua obra Curso de Direito Civil Brasileiro, vol. 03, 2017, págs. 35, 36, 40, 41, 42, 43, 44, 89, 195, 197/199 e 201, apresenta alguma características essenciais do contrato de compra e venda:

A. Conceito e requisitos de validade do contrato

(...)

Sendo o contrato um negócio jurídico, requer, para a sua validade, a observância dos requisitos do art. 104 do Código Civil: agente capaz, objeto lícito, possível, determinado ou determinável, e forma prescrita ou não defesa

em lei. Desse modo, **será necessária a presença de requisitos subjetivos, objetivos e formais, para que o contrato seja válido.**

Os requisitos subjetivos são: (...); d) consentimento das partes contratantes, visto que o contrato é originário do **acordo de duas ou mais vontades isentas de vícios** (erro, **dolo**, coação, lesão, estado de perigo, **simulação e fraude**) sobre a existência e natureza do contrato, o seu objeto e as cláusulas que o compõem. Deve haver coincidência de vontades, porque cada contraente tem determinado interesse e porque o acordo volitivo é a força propulsora do contrato: é ele que cria a relação jurídica que vincula os contraentes sobre determinado objeto.

(...)

B. Princípios fundamentais do direito contratual

Regem as obrigações contratuais os princípios:

1º) **da autonomia da vontade, no qual se funda a liberdade contratual dos contratantes**, consistindo no poder de estipular livremente, como melhor lhes convier, mediante acordo de vontades, a disciplina de seus interesses, suscitando efeitos tutelados pela ordem jurídica. **Esse poder de autorregulamentação dos interesses das partes contratantes, condensado no princípio da autonomia da vontade, envolve** liberdade contratual (*Gestaltungsfreiheit*), que é a de determinação do conteúdo da avença e a de criação de contratos atípicos, e **liberdade de contratar (Abschlussfreiheit)**, **alusiva à de celebrar ou não o contrato e à de escolher o outro contratante. Além da liberdade de criação do contrato, abrange, portanto: a) a liberdade de contratar ou não contratar, isto é, o poder de decidir, segundo seus interesses, se e quando estabelecerá com outrem uma relação jurídica contratual.** Todavia, o princípio de que a pessoa pode abster-se de contratar sofre exceções, como, p.ex., quando o indivíduo tem obrigação de contratar imposta pela lei, como é o caso das companhias seguradoras relativamente aos seguros obrigatórios; **b) a liberdade de escolher o outro contraente**, embora às vezes a pessoa do outro contratante seja insuscetível de opção, como, p.ex., nas hipóteses de serviço público concedido sob regime de monopólio, ou seja, das empresas concessionárias de serviço público;

(...)

É preciso não olvidar que **a liberdade contratual não é ilimitada ou absoluta, pois está limitada pela supremacia da ordem pública, que veda convenções que lhe sejam contrárias e aos bons costumes, de forma que a vontade dos contraentes está subordinada ao interesse coletivo. Pelo Código Civil, no art. 421, "A liberdade de contratar será exercida em razão e nos limites da função social do contrato"** (CF, arts. 1º, IV, 5º, XXIII, e 170, III). O contrato deverá ter, portanto, por finalidade e por limite a sua função social.

(...)

Ante o disposto no art. 421, repellido está o individualismo, nítida é, como diz Francisco Amaral, a função institucional do contrato, visto que **limitada está a autonomia da vontade pela intervenção estatal, ante a função econômico-social daquele ato negocial, que o condiciona ao atendimento do bem comum e dos fins sociais. Amputa-se, assim, os excessos do individualismo e da autonomia da vontade.** Como a lei não define a locução "função social do contrato", poderá ela ser interpretada de formas diversas, **conduzindo à declaração de nulidade de cláusulas ou até mesmo de toda a avença.** Por isso, procuramos delinear alguns parâmetros a serem seguidos, pois com essa função social do contrato teremos o justo processo legal substantivo, o contrato deve ter alguma utilidade social, de modo que os interesses dos contratantes venham a amoldar-se ao interesse da coletividade.

E **nenhuma convenção prevalecerá se contrariar preceitos de ordem pública**, tais como os estabelecidos por este Código para assegurar a função social da propriedade e dos contratos (CC, art. 2.035, parágrafo único). (...) **Humberto Theodoro Júnior apresenta alguns exemplos de contratos que se desviam de sua função social, não tendo interesse coletivo, não**

merecendo proteção jurídica, tais como locação de imóvel em zona residencial para fins empresariais; venda de produto ou serviço mediante propaganda enganosa; **alienação de bens, fraudando credores; ato negocial conducente à concorrência desleal; negócio simulado para prejudicar terceiro;** turismo sexual por agência de viagens etc.

(...) A autonomia privada como autorregulamentação de interesses só se justificaria se o contrato corresponder a uma **função considerada socialmente útil pelo ordenamento.**

Assim, o princípio da autonomia da vontade é o poder conferido aos contratantes de estabelecer vínculo obrigacional, **desde que se submetam às normas jurídicas e seus fins não contrariem o interesse geral**, de tal sorte que a ordem pública e os bons costumes constituem limites à liberdade contratual. O princípio da autonomia da vontade sofre, portanto, restrições, trazidas pelo dirigismo contratual, que é a intervenção estatal na economia do negócio jurídico contratual, por entender-se que, se se deixasse o contratante estipular livremente o contrato, ajustando qualquer cláusula sem que o magistrado pudesse interferir, mesmo quando um a das partes ficasse em completa ruína, a ordem jurídica não estaria assegurando a igualdade econômica. **A expressão dirigismo contratual é aplicável às medidas restritivas estatais que invocam a supremacia dos interesses coletivos sobre os meros interesses individuais dos contraentes, com o escopo de dar execução à política do Estado de coordenar os vários setores da vida econômica e de proteger os economicamente mais fracos, sacrificando benefícios particulares em prol da coletividade,** mas sempre conciliando os interesses das partes e os da sociedade.

(...)

D. Interpretação do contrato

(...)

A interpretação do negócio jurídico contratual situa-se no âmbito do conteúdo da declaração volitiva, fixando-se em normas empíricas, mais de lógica prática do que de norma legal, pois o novo Código Civil contém, unicamente, cinco normas interpretativas, não tendo nenhum capítulo relativo à interpretação do contrato. Realmente, prescreve a lei pátria que:

1º) **nas declarações de vontade se atenderá mais à sua intenção do que ao sentido literal da linguagem** (CC, art. 112). Assim, o intérprete do sentido negocial não deverá ater-se, unicamente, à exegese do contrato, isto é, ao exame gramatical de seus termos, mas sim à fixação da vontade dos contraentes, **procurando seus efeitos jurídicos, indagando sua intenção,** sem se vincular, estritamente, ao teor linguístico do ato negocial. Por outras palavras, o intérprete deverá, prendendo-se ao tipo contratual, reconstituir o ato volitivo dos contratantes, **pesquisando qual teria sido a sua real intenção e os fins econômicos visados por eles,** corrigindo sua manifestação, escrita ou verbal, erroneamente expressa (RT, 518:229, 510:133, 115:717, 125:573, 146:703; RF, 71:113);

(...)

3 . Modalidades contratuais previstas no Código Civil

(...)

B. Compra e venda

b.1. Conceito e caracteres

Com fundamento no art. 481 do Código Civil, a compra e venda vem a ser, como nos ensina Caio Mário da Silva Pereira, o contrato em que uma pessoa (vendedor) se obriga a transferir a outra (comprador) a propriedade de uma coisa corpórea ou incorpórea, **mediante o pagamento de certo preço** em dinheiro ou valor fiduciário correspondente.

(...)

Afirmam os civilistas, ao procederem à sua caracterização jurídica, que esse contrato é:

1º) bilateral ou sinalagmático, porque cria obrigações para ambos os contratantes, que serão ao mesmo tempo credores e devedores. A bilateralidade está no fato de estabelecer para o vendedor a obrigação de transferir a propriedade da coisa alienada **e de impor ao comprador o dever de pagar o preço avençado**. Se não houvesse essa reciprocidade de obrigações, ter-se-ia, p. ex., uma doação. É muito importante essa característica, pois a execução da prestação por um dos contraentes será causa do cumprimento da do outro, e, havendo inadimplemento de qualquer uma das obrigações, romper-se-á o equilíbrio contratual;

2º) oneroso, porque ambas as partes contratantes auferem vantagens patrimoniais de suas prestações, pois, de um lado, **o sacrifício da perda da coisa corresponderá ao proveito do recebimento do preço avençado**, e, de outro, o sacrifício do pagamento do preço ajustado corresponderá ao proveito do recebimento da coisa. Há, pois, uma equivalência entre os ônus e as vantagens;

(...)

b.2. Elementos constitutivos

(...)

Examinaremos tão-somente os elementos essenciais, comuns a todo e qualquer contrato dessa espécie, que são:

(...)

2º) o preço, que deverá apresentar os seguintes caracteres:

a) **pecuniariedade**, por constituir uma soma em dinheiro (CC, art. 481; Lei n. 10.192/2001; Decreto-lei n. 857/1969, art. 2º) que o comprador paga ao vendedor em troca da coisa adquirida. Porém, nada obsta que seja pago por coisas representativas de dinheiro ou a ele redutíveis (...), como cheque, duplicata, letra de câmbio, nota promissória (...), títulos da dívida pública (apólices) (...). Se consistir numa outra coisa, ter-se-á permuta (...). **Como a pecuniariedade é seu elemento essencial, o preço não poderá ser convencionado mediante prestação de serviço**, hipótese em que se configurará um contrato inominado e não compra e venda;

b) **seriedade**, pois deverá ser sério, real e verdadeiro, indicando firme objetivo de se constituir numa contraprestação relativamente ao dever do alienante de entregar a coisa vendida, **de modo que não denuncie qualquer simulação absoluta ou relativa. Se for fictício, não se terá venda alguma, porém uma doação dissimulada, suscetível de ser anulada. Se for irrisório, não haverá venda, ante a grande diferença entre o valor da coisa e o preço estipulado**. Todavia, não se exige justo preço, ou uma perfeita equivalência objetiva entre a coisa e o preço, mas apenas que este não seja tão irrelevante a ponto de significar uma liberalidade do alienante ou o seu intuito de não o exigir, embora, às vezes, o contrato contenha cláusula que o exija, caso em que os juristas o interpretam como sendo o preço normal ou corrente no mercado ou na Bolsa;

Veja-se que a validade de qualquer contrato depende do atendimento de requisitos subjetivos, dentre os quais o livre consentimento das partes contratantes, visto que o contrato é originário do acordo de duas ou mais vontades isentas de vícios, tais como a simulação e/ou fraude.

Se a empresa Hi-Tech, sem possuir capacidade financeira, realiza a importação na modalidade direta, mas não possui o interesse de comercializar os produtos livremente no mercado, tendo como único objetivo repassa-las quase que integralmente para seus clientes, que por sua vez também não possuem capacidade financeira para a sua aquisição, não há qualquer função social nestes contratos entre a Hi-Tech e seus clientes.

A realização deste negócio não visa a qualquer finalidade econômica, nem possui qualquer relevância social. Não visa a dinamizar a economia do país, ao contrário, visa a sobrepujar o interesse coletivo com o interesse individual/privado,

causando o chamado “dano ao Erário”, em claro detrimento dos interesses da sociedade brasileira.

A professora Maria Helena, em excerto de sua obra dedicado à interpretação dos contratos, acima colacionado, afirma que “*nas declarações de vontade se atenderá mais à sua intenção do que ao sentido literal da linguagem (CC, art. 112)*”. Assim, o intérprete do sentido negocial “*não deverá ater-se, unicamente, à exegese do contrato, isto é, ao exame gramatical de seus termos, mas sim à fixação da vontade dos contraentes, procurando seus efeitos jurídicos, indagando sua intenção*”, pesquisando qual teria sido a sua real intenção e os fins econômicos visados por eles.

Observa-se claramente, pela descrição do *modus operandi* e pelas provas trazidas aos autos, que uma das principais finalidades desta importação ser realizada pela Hi-Tech, e não diretamente pelos seus clientes, é dificultar a identificação da origem dos recursos, que pode advir, inclusive, de “lavagem de dinheiro”, o que explica a necessidade dessa ocultação. Da forma como foram realizadas as importações, só existem benefícios para os particulares, em claro detrimento do interesse coletivo, que necessita dos recursos tributários para a consecução de seus objetivos primordiais.

Como visto na lição de Maria Helena Diniz, “*A autonomia privada como autorregulamentação de interesses só se justificaria se o contrato corresponder a uma função considerada socialmente útil pelo ordenamento*”. Ora, um contrato de importação de mercadorias realizado por uma empresa que não tem qualquer intenção de disponibilizar os produtos no mercado nacional à população, funcionando como mera intermediária para possibilitar o alcance de objetivos contrários à lei, não atende à função social do contrato (também conhecido como função social da empresa).

Assim, pelas características das operações aqui analisadas, entendo que não há uma verdadeira operação de compra e venda, segundo a normalidade que se observa em contratos desta natureza, mas mera simulação, com o objetivo de dissimular a verdadeira operação de importação, realizada entre o exportador no exterior e os “clientes” da Hi-Tech.

Flávio Tartuce, em sua obra Direito Civil, vol. 03, 2019, afirma sobre a simulação:

Partindo para o seu conceito, na simulação há um desacordo entre a vontade declarada ou manifestada e a vontade interna. Em suma, **há uma discrepância entre a vontade e a declaração; entre a essência e a aparência.**

(...)

Na simulação, as duas partes contratantes estão combinadas e objetivam iludir terceiros. Como se percebe, sem dúvida, há um vício de repercussão social, equiparável à fraude contra credores, mas que gera a nulidade e não anulabilidade do negócio celebrado, conforme a inovação constante do art. 167 do CC.

(...)

Como já foi expresso, **o art. 167 do CC/2002 reconhece a nulidade absoluta do negócio jurídico simulado, mas prevê que subsistirá o que se dissimulou**, se válido for na substância e na forma. O dispositivo trata da simulação relativa, aquela em que, na aparência, há um negócio; e na essência outro.

Dessa maneira, percebe-se na simulação relativa dois negócios: um aparente (simulado) e um escondido (dissimulado). Eventualmente, esse negócio camuflado pode ser tido como válido, no caso de simulação relativa. Segundo o Enunciado n. 153 do CJF/STJ, também aprovado na III Jornada de Direito Civil, em 2004, “na simulação relativa, o negócio simulado (aparente) é nulo,

mas o dissimulado será válido se não ofender a lei nem causar prejuízo a terceiros”.

(...)

Feitas tais considerações, e seguindo-se no estudo do tema, **o art. 167, §1º, do CC elenca hipóteses** em que ocorre a simulação, a saber:

a) De negócios jurídicos que visam a conferir ou a transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem ou transmitem (simulação subjetiva).

(...)

Sem prejuízo desses casos, em outros **a simulação pode estar presente todas as vezes que houver uma disparidade entre a vontade manifestada e a vontade oculta**. Isso faz com que o rol previsto no art. 167 do CC seja meramente exemplificativo (*numerus apertus*), e não taxativo (*numerus clausus*).

(...)

A partir de todas essas conclusões, quanto ao conteúdo, a simulação pode ser assim classificada:

a) Simulação absoluta – situação em que na aparência se tem determinado negócio, mas na essência a parte não deseja negócio algum.(...)

b) Simulação relativa – situação em que o negociante celebra um negócio na aparência, mas na essência almeja outro ato jurídico, conforme outrora exemplificado quanto ao comodato e à locação. A simulação relativa, mais comum de ocorrer na prática, pode ser assim subclassificada:

- Simulação relativa subjetiva – caso em que o vício social acomete elemento subjetivo do negócio, pessoa com que o mesmo é celebrado (art. 167, §1º, I, do CC). **A parte celebra o negócio com uma parte na aparência, mas com outra na essência, entrando no negócio a figura do testa de ferro**, laranja ou homem de palha, que muitas vezes substitui somente de fato aquela pessoa que realmente celebra o negócio jurídico ou contrato. **Trata-se do negócio jurídico celebrado por interposta pessoa**.

Para demonstrar a conduta aqui descrita, o Auditor-Fiscal apresentou os seguintes fundamentos, às fls. 262/:

III - ANALISES EFETUADAS:

Os itens a seguir descrevem as análises efetuadas durante todo o procedimento fiscal na empresa, parte delas já foi relatada na supracitada representação para declaração de inaptidão da inscrição da empresa no CNPJ.

a) Ao analisarmos as Notas Fiscais emitidas pela empresa inicialmente chamou-nos a atenção a grande variedade de mercadorias comercializadas, indo desde sapatos femininos a aparelhos eletroeletrônicos (vide Notas Fiscais emitidas nos anos de 2003 e 2004, ANEXO II);

b) A partir de dados extraídos dos Sistemas RADAR e SISCOMEX procuramos levantar por quais URF foram despachadas as mercadorias importadas. O quadro a seguir trás um resumo das operações da empresa desde a sua constituição:

(...)

Nota-se claramente a concentração das importações da empresa na jurisdição da 7ª RF em especial no Estado do Rio de Janeiro;

c) A partir dos dados dos Livros Fiscais apresentados levantamos os principais clientes da empresa sob exame durante o ano de 2003 (ver quadro a seguir), todos localizados nos Estados do Rio de Janeiro e São Paulo:

Cliente	CNPJ	Município
CENTRAL DE REPRESENTAÇÃO E LOG	04.307.685/0001-74	Santo André (SP)
HANDBAG COMERCIAL LTDA	05.312.496/0001-52	São Paulo (SP)
CAIHONG MAX DO BRASIL LTDA	05.141.686/0001-54	São Paulo (SP)
GRAZAL MERCANTIL LTDA	05.045.242/0001-15	Itaguaí (RJ)
NALOY COMERCIAL LTDA	05.362.261/0001-75	São Paulo (SP)
INTERNATIONAL LOGIS.CENTER LTDA	03.759.717/0001-00	Barueri (SP)
NASSAD TECNOLOGIA E SERVIÇOS LT	05.082.830/0001-29	Duque de Caxias (RJ)
POLIMPORT COMERCIAL IMP. EXPORT	00.436.042/0002-50	São Paulo (SP)
LLEXAM TECNOLOGIA LTDA	04.510.396/0001-78	Taboão da Serra (SP)
LANSARET IMPORTACAO LTDA	05.540.292/0001-79	São Paulo (SP)
BKS CENTER BRAS LTDA	03.231.620/0001-20	São Paulo (SP)
GHATS COMERCIO EXTERIOR LTDA	68.758.218/0001-43	Nova Iguaçu (RJ)
AGIS EQUIPAMENTOS E SERVICOS DE	68.993.641/0001-28	Campinas (SP)

d) Ao pesquisar os clientes acima nos Sistemas de informação da SRF, notadamente o IRPJ e o CNPJ, deparamos com as seguintes situações:

CNPJ	Valor das vendas		Receita declarada DIPJ (AC)		
	2003	2004	2002	2003	2004
04.307.685/0001-74	584.686,00	301.955,86	304.046,64	0,00	INATIVA
05.312.496/0001-52	253.518,00	0,00	0,00	OMISSA	OMISSA
05.141.686/0001-54	260.293,22	0,00	1.334.246,12	8.268.852,04	Não processada
05.045.242/0001-15	478.754,87	2.293.256,11	INATIVA	INATIVA	INATIVA
05.362.261/0001-75	950.615,34	785.013,46	0,00	OMISSA	OMISSA
03.759.717/0001-00	60.898,60	0,00	233.729,78	158.773,13	INATIVA
05.082.830/0001-29	222.747,81	0,00	INATIVA	INATIVA	INATIVA
00.436.042/0002-50	247.597,59	948.408,09	32.971.783,91	44.749.196,79	Não processada
04.510.396/0001-78	318.788,30	0,00	15.901.406,83	0,00	INATIVA
05.540.292/0001-79	872.518,89	14.414.039,92	0,00	18.503.554,13	Não processada
03.231.620/0001-20	1.131.924,57	4.105.847,53	11.872.226,31	18.904.565,51	Não processada
68.758.218/0001-43	126.964,55	810.028,51	INATIVA	1.134.230,65	Não processada
68.993.641/0001-28	1.166.223,39	2.210.924,42	54.929.214,74	63.478.625,52	Não processada

Podemos notar que vários dos clientes da empresa sob análise apresentam claras incompatibilidades entre as informações prestadas em suas DIPJ e as aquisições de mercadorias importadas efetuadas por intermédio da empresa sob análise. Releva notar que, caso estas empresas solicitassem à SRF habilitação para operar no comércio exterior, estas incompatibilidades certamente inviabilizariam o seu deferimento;

e) Utilizando-se dos arquivos magnéticos fornecidos pelo contribuinte e das Notas Fiscais por ele emitidas, estabelecemos as vinculações entre as importações da empresa e os clientes aos quais estas foram destinadas correlacionando as Notas Fiscais de Entrada e de Saída emitidas e suas respectiva Declarações de Importação. Os dados, extraídos das Notas Fiscais, relativos as operações verificadas e as correlações estabelecidas são mostrados nas tabelas que compõem o ANEXO I do presente processo. Foram analisados 4.344 itens, objeto da emissão de 1.203 Notas Fiscais de Entrada ou Saída.

Foi possível rastrear de forma bastante precisa os itens importados até o seu destino final (cliente), pois, mesmo estando minuciosamente descritos nas Notas Fiscais, na grande maioria dos casos houve correspondência absoluta tanto nas descrições quanto nas quantidades movimentadas das mercadorias.

Cabe aqui observar que em quase todas as operações analisadas as mercadorias importadas foram quase imediatamente encaminhadas aos seus clientes de destino, caracterizando claramente que os itens importados já tinham destinação certa quando da sua importação.

Em alguns casos o valor consignado nas Notas Fiscais de venda das mercadorias foi menor que o valor consignado nas Notas Fiscais de entrada das mesmas na empresa (Notas Fiscais nº 01 e 14, série única).

Paradoxalmente, a contabilização da grande maioria das operações da HI-TECH foi efetuada como tendo sido operações normais de compra e venda. Prova isto os Códigos Fiscais de Operações e Prestações (CFOP) utilizados para a emissão das Notas Fiscais conforme demonstrado no quadro abaixo:

(...)

f) com base nos fatos acima levantados, foram solicitadas diligências em alguns dos clientes da empresa sob exame (ver mensagem NOTES A. fl. 116) com o fito de determinar a real existência dos mesmos. O relatório elaborado pela Divisão de Repressão ao Contrabando e Descaminho — DIREP/ 5ª

SRRF (fl. 118 a 123) revelou que as empresas CENTRAL DE REPRESENTAÇÕES E LOGÍSTICA LTDA, LLEXAM TECNOLOGIA LTDA, e NALOY COMERCIAL LTDA nunca funcionaram nos endereços por ela cadastrados no CNPJ, sendo que, no caso da LLEXAM, não existe sequer o endereço. Já a NASSAD TECNOLOGIA E SERVIÇOS LTDA, apesar de possuir uma placa afixada na porta identificando-a no endereço informado, as informações colhidas durante o procedimento de diligência revelaram que a citada empresa ali nunca funcionou;

g) Com relação à empresa CONTROL COMÉRCIO EXTERIOR LTDA (CNPJ vendas a essa empresa no valor de R\$.2.580.260,23 durante o ano de 2004.

Conforme consulta ao Sistema CNPJ reproduzida a seguir, a CONTROL tinha como sócio, até 07/11/2003, o Sr. ANTÔNIO CARLOS BARBEITO MENDES, sócio da HI-TECH, acima mencionado:

(...)

Examinando os dados acima, temos que, em 01/11/2003, a CONTROL passou das mãos do precatado Sr. ANTÔNIO CARLOS BARBEITO MENDES e do Sr. HUGO VILARDO ALOY JUNIOR para a Sra. MIRIAM RODRIGUES DE FRANÇA (CPF: 035.610.247-50). Ocorre que a precatada Sra. MIRIAM declarou os seguintes valores de rendimentos à SRF:

Ano Calendário	Rendimentos Tributáveis	Rendimentos isentos e não-tributáveis	Bens e Direitos
2001	ISENTO		
2002	ISENTO		
2003	OMISSO		
2004	7.655,00	0,00	0,00

Ainda de acordo com os dados do CNPJ, em 01/07/2004 a empresa CONTROL passou a pertencer à empresa CARSOLL BUSINESS S.A (CNPJ 06.265.985/0001-63), situada em Montevidéu (Uruguay) e ao Sr. FELIPE JOSÉ SOARES DA CUNHA (CPF:

004.379.927-2 1), que, além de ser procurador da CARSOLL BUSINESS e seu responsável legal perante o CNPJ, declarou rendimentos à SRF da ordem de:

Ano Calendário	Rendimentos Tributáveis	Rendimentos isentos e não-tributáveis	Bens e Direitos
2001	10.700,00	3.650,00	8.500,00
2002	6.550,00	1.520,00	8.500,00
2003	10.550,00	0,00	8.500,00
2004	13.370,00	0,00	8.500,00

Durante a diligência mencionada no item "f", acima, ao endereço informado pela empresa no CNPJ foi constatado que se trata de um galpão de aspecto rústico, situado em um bairro de padrão muito simples na periferia de Nova Iguaçu (RJ), cujo o aspecto (vide foto a seguir reproduzida) claramente não é condizente com o de uma empresa com o volume de compras mencionado acima.

(...)

Releva notar que, ainda em relação à CONTROL, que o seu endereço perante o CNPJ (que é mostrado na foto acima) é o mesmo informado pelo Sr. ANTÔNIO CARLOS BARBEITO MENDES como seu endereço residencial no CPF, conforme reproduzido a seguir:

(...)

h) Segundo Termo de Declarações Prestadas (fl: 58), documentos apresentados pela empresa (demonstrativos de saídas apresentados a SEFAZ-BA, fl. 84 a 88) e contrato de prestação de serviço, fl. 78 a 83) esta teria atuado como prestadora de serviços, agindo por conta e ordem de terceiros, apenas nas importações efetuadas por seu intermédio para a empresa LANSARET — DISTRIBUIDORA, IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA (CNPJ: 05.540.292/0001-79). O contrato de prestação de serviço esta regulamentado registrado no SISCOMEX. Releva notar que este contrato é o único registrado no SISCOMEX para a empresa em análise.

Da mesma forma como o descrito no item "e", acima, a contabilização destas operações foi feita como se tratasse de operações de compra e venda;

i) Pesquisas efetuadas nos sistemas da SRF (LINCE e SISCOMEX) revelaram que em todas as importações da empresa no período de março/ 2003 a dezembro/ 2004 a HI-TECH declarou-se como o adquirente da mercadoria exceto naquelas importações destinadas a supracitada LANSARET;

j) Instada a manifestar-se a respeito de suas fontes de recursos aplicados em operações do comércio exterior a empresa declarou possuir um crédito rotativo, informal, que seria fruto de seu bom relacionamento comercial com seus fornecedores (vide Termo de Declarações Prestadas, fl. 58) e apresentou correspondência da empresa FECA INTERNATIONAL, sediada em Miami (FL-USA), fl. 76 e 77, onde esta confirmou a disponibilização de um crédito mensal no valor de US\$.2.000.000,00 para HI-TECH. Releva notar que de R\$.9.973.773,24 importados pela empresa em 2003 apenas R\$.5.489.061,62 (cerca de 55% do total) tiveram como fornecedor a retrocitada FECA INTERNATIONAL;

k) Durante as declarações colhidas em 01/03/2005 (fl. 58) a empresa também foi questionada a respeito de movimentação contabilizada a crédito em sua conta caixa no valor de R\$. 450.000,00, em 31/12/2003, a qual justifi ficou declarando tratar-se de "ajuste contábil" efetuado entre a HI-TECH e a empresa BOSKI IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA, ambas empresas pertencentes ao multicitado Sr. ANTÔNIO CARLOS BARBEITO MENDES. Como justificativa deste lançamento foi apresentado um contrato particular de mútuo (fl. 60 e 61) firmado entre as duas empresas e uma série de recibos, todos assinados pelo próprio Sr. ANTÔNIO CARLOS BARBEITO MENDES, confirmando o recebimento dos valores referentes ao mútuo (fl. 62 a 74).

(...)

Na ocultação do sujeito passivo por interposição fraudulenta, o que se dá é simulação tributária por transferência subjetiva, isto é, afeta-se o critério na regra matriz de incidência que permite identificar o sujeito passivo.

Em geral, devido a sua própria natureza, a simulação é de difícil comprovação documental. Há a presença de dois atos na simulação: o ato simulado, do qual há documento ostensivo, e o ato dissimulado que é o que se intenta esconder. Assim, visto que sua ação é dissimulada sob forma diversa, sendo muito difícil que se encontre a chamada prova cabal da sua ocorrência, pois esconder o ato dissimulado é da própria natureza da simulação, haverá necessidade de perquirir-se a real intenção dos agentes no momento da prática do ato. Para sua demonstração, deve-se lançar mão de provas indiciárias e presuntivas. Assim discorre o mestre HELENO TORRES:

Concluo com o entendimento de que a Hi-Tech não comprou possuir capacidade operacional e financeira para realizar o volume de importações identificado pela Autoridade tributária, e mesmo que o tivesse feito, existem provas nos autos que demonstram a conduta de interposição fraudulenta de terceiros.

Pelo exposto, voto por negar provimento a este pedido do Recorrente.

V - DA JUSTIFICATIVA ECONÔMICA PARA A REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO POR CONTA PRÓPRIA PELA TRADING COMPANY

O Recorrente afirma que em nenhum momento funcionou como "laranja". Ao contrário, efetuou a importação de mercadorias por conta própria, por um lado assumindo todos os riscos da operação, e por outro lado tirando proveito da vantagem competitiva de que dispõe em razão da sua expertise em procedimentos relacionados ao comércio exterior (como o despacho aduaneiro), e do benefício fiscal que

lhe foi concedido pelo Estado da Bahia, para assim auferir lucro, ao mesmo tempo em que reduz o custo final das mercadorias nacionalizadas.

Afirma que as *trading companies*, **como é o seu caso**, tendem a se instalar em estados da federação que oferecem benefícios fiscais relativamente ao ICMS. Este conhecimento específico das diferentes legislações estaduais, aliada a uma localização mais adequada, do ponto de vista da economia fiscal lícita e planejada, acabam se transformando em diferenças adicionais para a *trading*, de tal forma que até mesmo grandes empresas, que poderiam perfeitamente dispor de departamentos voltados para importação e exportação, optam por recorrer às *trading companies*.

Prossegue afirmando que o Regulamento do IPI equipara a industrial o estabelecimento importador, não o fazendo em relação ao estabelecimento que adquire no mercado interno produtos estrangeiros acabados, para simples revenda. Esta característica da legislação relativa ao tributo tornava interessante para as empresas atacadistas ou varejistas de produtos acabados verticalizar sua atividade de importação, transformando seu departamento de comércio exterior em empresa autônoma (ou, ainda, extinguindo este departamento e recorrendo a uma *trading company*).

Finaliza este tópico sustentando que, afastada a motivação do perdimento fundado no repasse das mercadorias a terceiros, cabe examinar a questão da origem da não comprovação da origem dos recursos. **Registra, inicialmente, que a Hi-Tech não foi instada a se manifestar sobre suas fontes de recursos.** A única tomada de declarações ocorreu em 1º de março de 2005, data na qual o acionista da empresa compareceu, espontaneamente, à Repartição Fiscal, a fim de inteirar o AFRF acerca do *modus operandi* da empresa.

Entretanto, conforme demonstrado à exaustão no tópico anterior, o Recorrente cometeu a infração de interposição fraudulenta de terceiros, tipificada no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/76, mediante a simulação de operações comerciais de importação e de compra e venda de mercadorias, buscando ocultar os reais adquirentes das mercadorias importadas, fato comprovado pela sua falta de capacidade operacional e financeira para realizar tais importações da forma como alegava, ou seja, mediante importações na modalidade direta, sem um encomendante pré-determinado e por sua própria conta e ordem.

Não existem justificativas econômicas para tornar tal conduta como permitida pela legislação. As justificativas apresentadas pelo Recorrente, na verdade, servem apenas para apresentar algumas das possíveis razões para o cometimento deste ilícito, mas jamais para torna-lo legalmente permitido. Nesse contexto, não serão tecidos maiores comentários sobre a própria ilegalidade das justificativas apresentadas, tendo em vista que elas não interferem neste julgamento, pois a conduta isolada de interposição fraudulenta já é considerada pela lei como “dano ao Erário”, dispensando qualquer demonstração de outros prejuízos ao Estado brasileiro.

De qualquer sorte, não se pode deixar de destacar que a Hi-Tech obteve benefícios fiscais sobre ICMS pelo Estado da Bahia para se instalar como uma unidade industrial, e não como uma *trading company*. E a alegação de que as empresas tem adotado a verticalização de suas operações devido ao fato do Regulamento do IPI equiparar a industrial o estabelecimento importador, não o fazendo em relação ao estabelecimento que adquire no mercado interno, configura a chamada “quebra da cadeia do IPI”, também não permitida pela legislação nacional. Logo, as tais “justificativas econômicas” nada mais são que novas ilegalidades cometidas, a serem somadas à interposição fraudulenta.

Quanto à alegação de que a Hi-Tech não foi instada a se manifestar sobre suas fontes de recursos, a leitura do tópico anterior já deixou claro que trata-se de uma afirmativa falsa, pois o contribuinte foi intimado por diversas vezes a comprovar a origem e aplicação dos seus recursos financeiros nas operações fiscalizadas, não somente durante o procedimento de auditoria, mas também durante a diligência fiscal solicitada por este Conselho, sendo que neste segundo momento simplesmente optou por não apresentar os documentos solicitados.

Pelo exposto, voto por negar provimento a este pedido.

VI – DA INDIVIDUALIZAÇÃO DAS CONDUTAS E DA LEGITIMIDADE PASSIVA

Alega o Recorrente que não houve individualização das condutas supostamente infracionais, sendo o presente auto de infração meramente alicerçado em uma generalização feita pela Autoridade, sem ao menos ao menos, apontar qual pessoa jurídica estaria sendo encoberta, ou em que consistiria a conduta fraudulenta.

Ressaltar a contradição existente na própria autuação, pois se a tese é que a Autuada funcionou como fachada, para encobrir operação de terceiro, então a mercadoria pertenceria a este terceiro — não identificado —, que efetivamente deveria figurar como sujeito passivo do lançamento, no lugar da Recorrente.

Em relação à alegação de falta de individualização das condutas, constata-se que a conduta do Recorrente foi minuciosamente detalhada pelo extenso Relatório de Procedimento Fiscal, que teve inclusive suas análises e conclusões transcritas parcialmente neste voto. As pessoas jurídicas encobertas foram, sim, apontadas pelo Auditor-Fiscal, conforme listagem na tabela à fl. 263 (coluna “CLIENTE”).

Quanto à alegação de ilegitimidade passiva do importador ostensivo, no caso, a Hi-Tech, o Recorrente está apenas parcialmente correto. Realmente, os importadores ocultos também são sujeitos passivos nas relações jurídico-tributárias aqui discutidas (obviamente, apenas em relação às mercadorias que lhe foram encaminhadas, e não pelo total). Contudo, isso não exime a sujeição passiva da Hi-Tech em relação à totalidade das mercadorias importadas objeto da presente autuação, na qualidade de solidário.

O entendimento do Recorrente é contrário a **texto legislativo expresso** que permite a sujeição passiva solidária. Esta é a regra contida no art. 95, inciso I, c/c os arts. 94 e 96, ambos do Decreto-lei nº 37/66, bem como no art. 727, § 3º do Decreto 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro):

Decreto-lei nº 37/66

TÍTULO IV - Infrações e Penalidades

CAPÍTULO I - Infrações

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.

Art. 95 - Respondem pela infração:

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

II - conjunta ou isoladamente, o proprietário e o consignatário do veículo, quanto à que decorrer do exercício de atividade própria do veículo, ou de ação ou omissão de seus tripulantes;

III - o comandante ou condutor de veículo nos casos do inciso anterior, quando o veículo proceder do exterior sem estar consignada a pessoa natural ou jurídica estabelecida no ponto de destino;

IV - a pessoa natural ou jurídica, em razão do despacho que promover, de qualquer mercadoria.

V - conjunta ou isoladamente, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

VI - conjunta ou isoladamente, o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora. (Incluído pela Lei nº 11.281, de 2006)

CAPÍTULO II - Penalidades

SEÇÃO I - Espécies de Penalidades

Art. 96 - As infrações estão sujeitas às seguintes penas, aplicáveis separada ou cumulativamente:

I - perda do veículo transportador;

II - perda da mercadoria;

III - multa;

IV - proibição de transacionar com repartição pública ou autárquica federal, empresa pública e sociedade de economia mista.

Decreto 6.759/2009

Art. 727. Aplica-se a multa de dez por cento do valor da operação à pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros **com vistas ao acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários** (Lei nº 11.488, de 2007, art. 33, caput).

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

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

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

Como se pode verificar, o dispositivo prevê **literalmente** que devem responder pela infração, **conjunta ou isoladamente**, quem quer que, de qualquer forma, **concorra para sua prática**, ou dela se beneficie, e uma das penas previstas é a **perda da mercadoria**. Além disso, a multa de dez por cento prevista na Lei nº 11.488/2007 não prejudica a aplicação da pena de perdimento e, por decorrência lógica, nem da pena substitutiva de 100% do valor da mercadoria.

Nesse sentido, as seguintes decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

i) Acórdão nº 9303-004.905. Sessão de 23 de março de 2017. Relatora: Érika Costa Camargos Autran. Decisão unânime.

Quanto a inviabilidade de aplicação de multa prevista no art. 23, V do Decreto-lei n.º 1455/76 ao importador ostensivo, por divergência de legislação, em que a mais específica seria a penalidade descrita no art. 33 da Lei n.º 11.488/07, entendo que o artigo 33 da Lei n.º 11.488/07, foi incluído no ordenamento jurídico visando a penalizar com multa de 10% sobre o valor da operação acobertada, não inferior a R\$5.000,00 (cinco mil reais), a conduta de cessão do nome pelo importador ostensivo visando a ocultar os reais intervenientes da operação de importação. Vejamos:

(...)

E o art. 23 do Decreto-lei n.º 1.455/76, que teve a redação alterada pela lei n.º 10.637/02, prevê a aplicação da pena de perdimento das mercadorias ou sua conversão em multa equivalente ao valor aduaneiro, pela ocorrência de dano ao erário, relativo às mercadorias importadas na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou responsável pela operação, senão vejamos:

(...)

Analisando o disposto acima verifica-se que há dois tipos de interposição fraudulenta:

A - interposição fraudulenta propriamente dita ou comprovada, ou seja, quando resta caracterizada a fraude (artigo 23, V, Decreto-lei n.º 1.455/76, caput e artigo 13 da Instrução Normativa n.º 228/02);

B - a interposição fraudulenta presumida, que tem sua definição no §2º do art. 23 do Decreto-lei n.º 1.455/76.

As referidas condutas ainda culminavam em inaptidão do CNPJ do importador, a teor do disposto no art. 81, §º 1, da Lei n.º 9430/96 e parágrafo único do artigo 11 da Instrução Normativa n.º 228/02, cumulativamente.

(...)

Tal imputação gerava transtornos para as empresas que tinham patrimônio e não eram somente criadas para realizar a operação fraudulenta.

Assim, foi publicada a Lei n.º 11.488/07, que no parágrafo único do artigo 33, tentou corrigir tal distorção legislativa a fim de adequar a cominação de inaptidão de CNPJ àquela empresa criada somente para efetuar importações irregulares sem existir de fato, ou seja, dita “de fachada”. Porém, para a empresa que existisse de fato haveria a cominação de uma multa de 10% sobre o valor da operação, limitada a R\$5.000,00.

(...)

Analisando os dois dispositivos, embora o artigo 23, V, do Decreto-lei n.º 1.455/76, traga como penalidade a perda da mercadoria e isto afetaria diretamente o real adquirente, quem comete a infração, ou seja, **o sujeito ativo da interposição fraudulenta comprovada é tanto o importador ostensivo, quanto o real importador e adquirente, em coautoria, em razão de previsão da “solidariedade” entre as condutas, com base nos artigos 124, I, do Código Tributário Nacional e 95 do Decreto-lei n.º 37/66.**

E o artigo 33 da Lei n.º 11.488/07 nada previu sobre o assunto, mas somente a cominação de uma nova penalidade para a conduta de interposição fraudulenta presumida, sem, portanto, a comprovação da fraude e simulação propriamente dita, mas decorrente de presunção legal. A pena seria de 10%, mais branda, e se aplicaria somente ao importador ostensivo.

(...)

Cita-se a ementa de acórdão da 2ª turma do TRF4 (AMS 2005.72.08.005166-6/SC, publicado em 1/8/2007, relator Otávio Roberto Pamplona), o qual vai ao encontro do presente artigo no sentido de que não houve revogação do artigo 23, V, do Decreto-lei 1.455/76:

“TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. DILAÇÃO PROBATÓRIA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. OCULTAÇÃO DO VERDADEIRO IMPORTADOR. PENA DE PERDIMENTO DAS MERCADORIAS. LEGALIDADE. ARTIGO 33 DA LEI Nº 11.488, DE 15 DE JUNHO DE 2007. NÃO REVOGAÇÃO DA PENA DE PERDIMENTO PREVISTA NO ARTIGO 23 DO DECRETO-LEI Nº 1.455, DE 1976. AUSÊNCIA DE DIREITO LÍQUIDO E CERTO.

(...)

5. O artigo 33 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, não tem o condão de afastar a pena de perdimento, porquanto não implicou em revogação do artigo 23 do DL nº 1.455/76, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002. Isso porque, a pena de perdimento atinge, em verdade, o real adquirente da mercadoria, sujeito oculto da operação de importação. A pena de multa de 10% sobre a operação, prevista no referido dispositivo legal, revela-se como pena pessoal da empresa que, cedendo seu nome, faz a importação, em nome próprio, para terceiros. O parágrafo único do aludido artigo, por sua vez, estatui que “à hipótese prevista no caput deste artigo não se aplica o disposto no art. 81 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996”. Essa complementação legal, constante do parágrafo único, abona o entendimento de que não houve a revogação da pena de perdimento para a hipótese retratada nos autos. Antes o confirma, porquanto exclui, expressamente, apenas a possibilidade da aplicação da sanção de inaptação do CNPJ. Quanto às demais penas, permanecem incólumes, havendo a previsão, agora também, da pena pecuniária, nos termos do caput do aludido preceptivo legal.” (g.n.)

De tudo que foi esclarecido acima, entendo que a pena instituída no art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007 surgiu, efetivamente, como alternativa à declaração de inaptação, nas hipóteses anteriormente previstas nas instruções normativas da Secretaria da Receita Federal do Brasil que disciplinavam a inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ). E prevê multa de 10% sobre o valor da operação, limitada a R\$5.000,00, para o importador ostensivo que praticar interposição fraudulenta presumida, conforme disposição expressa da infração no § 2º do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/76.

E o art. 23, V, do Decreto-lei nº 1.455/76 pune, com multa de 100% sobre o valor da operação, tanto o importador ostensivo, quanto o real adquirente, em conjunto ou isoladamente, quando praticarem a interposição fraudulenta propriamente dita ou comprovada.

Desta feita, as normas têm situações fáticas de aplicação diferenciadas, sendo que o diferencial reside na comprovação da fraude, simulação e conluio para o artigo 23, V, Decreto-lei nº 1.455/76, bem como o sujeito passivo, que pode ser o importador ostensivo e o real adquirente; ao passo que o artigo 33 da Lei nº 11.488 traz penalidade mais branda para a infração de interposição fraudulenta presumida, sem prova de fraude, e tem por sujeito passivo somente o importador ostensivo que possui existência fática não só jurídica.

(...)

Diante do exposto, nego provimento ao Recurso Especial do Contribuinte.

ii) Acórdão nº 9303-007.706. Sessão de 22 de novembro de 2018. Relator: Luiz Eduardo de Oliveira Santos. Decisão unânime.

Discute-se a possibilidade de lançamento da multa em discussão, em face da existência de outra multa (art. 33 da Lei nº 11.488/07), alegadamente mais específica. Entendo que as duas multas têm objetos diversos e, portanto, podem coexistir.

Aliás, a questão aqui em litígio, já foi colocada ao lume desta 3ª Turma, para a mesma contribuinte, no processo nº 13971.722490/2011-24, **resultando no acórdão nº 9303-004.905**, que por unanimidade decidiu a questão ratificando o procedimento fiscal de aplicação das multas.

Adoto as razões de decidir expressas no voto da i. Conselheira Erika Costa Camargos Autran, que abaixo reproduzo:

(...)

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso especial de divergência de D & A Comércio Serviços Importação e Exportação Ltda, Caio M. Debossan e Erica Debossan Reinert, para negar-lhe provimento, mantendo o acórdão recorrido.

iii) Acórdão nº 9303-007.693. Sessão de 21 de novembro de 2018. Relator: Demes Brito. Decisão unânime.

Recurso Especial da solidária Link Comercial

O acórdão recorrido manteve a aplicação da penalidade do art. 23, V, §§ 1º e 3º do Decreto-lei nº 1.455/1976, afirmando que esta não foi substituída pela multa disposta no art. 33 da Lei nº 11.488/2007:

(...)

Assim, no caso em exame, tendo ocorrido o cometimento da infração veiculada pelo art. 23, V do Decreto-lei nº 1.455/76, está caracterizado o dano ao Erário.

O art. 23, V, §§1º e 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/76 volta-se a apenar a interposição fraudulenta de terceiros com o perdimento da mercadoria, ou multa no respectivo valor aduaneiro, sendo aplicável ao real adquirente e ao importador como responsável tributário (art. 95, I, do Decreto-Lei nº 37/66).

Por outro lado, a multa de 10% prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007 é aplicável ao importador que ceder o nome em operações de comércio exterior para acobertamento dos reais intervenientes ou beneficiários, sendo o adquirente posto na condição de responsável tributário.

Vê-se, por conseguinte, que se tratam de penas diferentes para condutas diversas.

Por isso, a aplicação da multa de 10% do valor da operação, por cessão do nome, nos termos do art. 33 da Lei nº 11.488/2007, não prejudica a aplicação da multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, pela conversão da pena de perdimento dos bens.

Isso porque a multa do art. 33 da Lei nº 11.488/2007 substitui a pena não-pecuniária de declaração de inaptidão, nos termos do parágrafo único do art. 81 da Lei nº 9.430/96, e não a pena de perdimento, motivo pelo qual é inaplicável a retroatividade benigna.

(...)

Em suma, deve ser afastado o pleito da Link Comercial.

iv) Acórdão nº 9303-006.509. Sessão de 14 de março de 2018. Redator designado: Andrada Márcio Canuto Natal. Decisão por maioria, porém unânime em relação à cumulação de penalidades e sujeição passiva.

Não se vislumbra nenhuma razão plausível para que se prestigie a inusitada interpretação de que o legislador, ao instituir a nova penalidade, tivesse a intenção de reduzir a sanção ou redefinir os limites de sua sujeição passiva ou de responsabilidade das partes envolvidas na infração por dano ao Erário. Como é de sabença, as infrações compreendidas nesse conceito são punidas com a pena de perdimento das mercadorias (artigo 23, § 1º, do Decreto-lei 1.455/76). Completamente desarrazoado entender que, específica e exclusivamente nos casos em que o dano ao Erário esteja associado à interposição fraudulenta de terceiros, a multa aplicável pela conversão da pena de perdimento deixe de ser equivalente ao valor aduaneiro

das mercadorias para converter-se em inexpressivos dez por cento do valor da operação. Fosse essa a intenção do legislador, a primeira e obrigatória medida haveria de ser a exclusão da infração do rol de situações compreendidas no conceito de dano ao Erário, já que a este conceito está associada a ideia de penalidade gravíssima, cuja sanção é o perdimento das mercadorias.

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

(...)

É de clareza singular.

A Lei trata do efeito imediato da aplicação da multa, qual seja, afastar a declaração de inaptidão da pessoa jurídica (art. 81 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996).

A meu ver, já seria suficiente, uma vez que apenas essa consequência foi prevista para os casos de imposição da multa por cessão de nome. Mas o Decreto deu o passo seguinte.

O parágrafo 3º do art. 727 confirma com todas as letras o entendimento de que a imposição de multa por cessão de nome não prejudica a aplicação da pena de perdimento às mercadorias importadas ou exportadas, afastando qualquer possibilidade de que prospere a interpretação de que aquela retroaja na forma do art. 106 do Código Tributário Nacional.

(...)

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

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

(...)

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso especial do contribuinte.

v) Acórdão nº 9303-006.480. Sessão de 14 de março de 2018. Relatora: Tatiana Midori Migiyama. Decisão unânime.

EMENTA

(...)

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. CONFIGURAÇÃO.

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

(...)

VOTO

(...)

Passadas tais considerações, passo a discorrer sobre a 1ª matéria trazida em recurso – qual seja, penalidade aplicável ao sujeito passivo.

Em relação à essa discussão, vê-se que esse Colegiado, por unanimidade de votos, já firmou o entendimento consignado no acórdão 9303-006.001 da lavra do ilustre conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

(...)

Sendo assim, voto, nessa parte, por negar provimento ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

No que tange à outra discussão posta em recurso – qual seja, a exclusão ou não dos responsáveis solidários – Franklin e Arnaldo – do polo passivo, como responsáveis solidários, depreendendo-se da análise dos autos do processo, entendo da mesma forma exposta pelo redator designado do acórdão recorrido, considerando o entendimento exposto acima. O que transcrevo parte de seu voto (Grifos meus):

“Portanto a existência desta multa, aplicada pela cessão de nome, não prejudica a responsabilidade solidária aplicada nas infrações caracterizadas como dano ao erário. No presente caso, diante das provas produzidas no curso de fiscalização e de sua fundamentação, não há dúvidas de que houve ocultação do real adquirente.

Da mesma forma deve-se manter a responsabilidade solidária aos verdadeiros artífices das operações realizadas pela autuada. No caso as pessoas físicas Franklin Mendes Freiburger e Arnaldo Simões Júnior a quem deve ser aplicada a obrigação solidária decorrente dos art. 124, inc. I do CTN e art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966.

(...)

Em vista de todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso especial interposto pelo sujeito passivo.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao pedido”.

Eis o voto que me coube redigir.

(documento assinado digitalmente)

Luis Felipe de Barros Reche

Voto Vencedor

Conselheiro Luis Felipe de Barros Reche, Redator designado.

Conforme relatado, trata-se de alegação de interposição fraudulenta de terceiros a partir da presunção estabelecida pelo § 2º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976¹, em

¹ **Decreto nº 1.455/1976**

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

(...)

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

(...)

§ 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)

decorrência da não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas operações de importação promovidas pela recorrente.

Com toda vênua ao bem escrito e bem fundamentado voto do Conselheiro Relator, entendeu a maioria desta c. Turma que as informações constantes dos autos relativamente a operações promovidas pela recorrente para as quais há contrato de prestação de serviços de importação por conta e ordem e a correspondente indicação, na Declaração de Importação (DI), do adquirente da mercadoria, de forma que deveriam ser excluídas da autuação.

A legislação aduaneira aponta a interposição fraudulenta como o ato em que pessoa física ou jurídica se interpõe entre a fiscalização aduaneira e o real adquirente da mercadoria, aparentando ser o responsável por uma operação de importação, ocultando assim aquele que não pode ou não quer promover a importação em seu próprio nome. A ocultação do real adquirente é artifício empregado para burlar controles aduaneiros e obrigações tributárias principais e acessórias e, por esta razão, também é fortemente combatida pela legislação em vigor.

Sempre bom lembrar que é perfeitamente possível, à luz da legislação aplicável, que terceiro se utilize regularmente da figura de um importador para obter produto importado no mercado interno, registrando essa condição de forma transparente na DI e sem interferir na avaliação do risco da operação, mensurada em função do perfil e histórico cadastral dos intervenientes aduaneiros envolvidos.

Ou seja, a legislação aduaneira fornece elementos para que empresas que não tenham a expertise ou os meios para promover por conta própria operações de aquisição de produtos de procedência estrangeira possam regularmente se utilizar de terceiros para esse fim, sem que estes tenham que ocultar o real destinatário dos bens.

As normas preveem duas formas de identificar o terceiro (real comprador no mercado interno) responsável pela importação, nas modalidades de "importação por conta e ordem de terceiros" e "importação por encomenda". Estas duas modalidades de importação estão devidamente regulamentadas e têm os procedimentos estabelecidos pela Receita Federal para sua regular utilização, cada uma com regras e procedimentos próprios a serem obedecidos.

De outra feita, a infração "ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou do responsável pela operação" se configura quando há declaração de importação registrada no Siscomex em nome de pessoa que se atesta não ser a real responsável por promover o ingresso da mercadoria em território nacional na realização de importação direta.

A configuração da ocultação pode se dar tanto com a identificação do real beneficiário da operação e comprovação de sua ocorrência, o que rotineiramente se chama de interposição fraudulenta comprovada, como também nas situações em que, não havendo esta comprovação, o importador não demonstra as regulares origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas operações, comumente chamada de interposição fraudulenta presumida.

§ 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.
(...).

Me alinho ao entendimento de que o § 2º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76 não tipificou uma nova infração, diversa daquela prevista no inciso V do caput do mesmo artigo. Na verdade, estabeleceu-se uma presunção legal do ato ilícito. Ou seja, a conduta é a mesma – “ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação” –, na qual expressamente se insere a “interposição fraudulenta de terceiros”, sendo contudo diversa a maneira de comprová-la.

Apurada pela fiscalização a incompatibilidade entre os volumes transacionados e a capacidade econômico financeira da importadora, devem ser comprovadas a origem própria dos recursos empregados nas operações de importação, sua disponibilidade no momento da realização das operações e sua efetiva transferência ao destinatário para o pagamento das mercadorias. Há que se demonstrar origem lícita e disponibilidade compatíveis em datas e valores, não só para fins de fechamento de câmbio, como também para suportar todo o encargo decorrente da nacionalização, circulação, distribuição e venda de bens importados.

A partir de procedimento de verificação regularmente instaurado, a fiscalização aduaneira constata que a empresa atuada se materializa como meio para que terceiros ocultos adquiram produtos de procedência estrangeira sem os riscos de se ostentar em uma importação por conta própria, atuando como mero prestador de serviços burocráticos aduaneiros.

Na prática da interposição fraudulenta comprovada, o ônus probatório é da fiscalização, ou seja, cabe à fiscalização reunir os elementos que indicam a ocorrência da interposição fraudulenta de terceiros entre o importador interposto e o sujeito passivo oculto. Já na prática da interposição fraudulenta presumida, o ônus probatório é invertido e passa a ser do importador, ou seja, cabe a este trazer os elementos necessários a afastar a presunção. Trata-se portanto, como bem ressaltou o voto vencido, de uma presunção *juris tantum*, elidível ante comprovação da origem, disponibilidade e transferência de recursos empregados na importação.

No caso em tela, a fiscalização pautou-se nos elementos colhidos em Procedimento Especial de Verificação, então previsto nos arts. 1º e 4º da Instrução Normativa RFB nº 228/2002², a partir da verificação da incompatibilidade entre os volumes transacionados

² **Instrução Normativa SRF nº 228, de 2002**

“Art. 1º A empresa que apresentar indícios de interposição fraudulenta de pessoas, mediante incompatibilidade entre os volumes transacionados no comércio exterior e a capacidade econômica e financeira, ficará sujeita ao procedimento especial de fiscalização estabelecido nesta Instrução Normativa. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1678, de 22 de dezembro de 2016)

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

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

(...)

Art. 4º Durante o procedimento especial de fiscalização, a empresa será intimada a comprovar as seguintes informações, no prazo de 20 (vinte) dias: (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1678, de 22 de dezembro de 2016)

I - o seu efetivo funcionamento e a condição de real adquirente ou vendedor das mercadorias, mediante o comparecimento de sócio com poder de gerência ou diretor, acompanhado da pessoa responsável pelas transações internacionais e comerciais; e (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1678, de 22 de dezembro de 2016)

II - a origem lícita, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos necessários à prática das operações. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1678, de 22 de dezembro de 2016)

no comércio exterior pela recorrente e sua capacidade econômico-financeira. Buscou-se, assim, comprovar seu efetivo funcionamento e sua condição de real adquirente das mercadorias estrangeiras.

A mencionada incompatibilidade foi apontada demonstrando-se de que a empresa operava com a utilização de recursos de terceiros, a partir de diversos elementos elencados pela fiscalização, fartamente demonstrados ao longo do termo de verificação fiscal, e resumidos pelo Relator no voto condutor: “(i) *curto espaço de tempo entre a importação das mercadorias e a emissão das notas fiscais de saída*; (ii) *a saída das mercadorias diretamente do local de sua importação para as instalações do suposto “real adquirente”*; (iii) *tanto o importador ostensivo (que cede seu nome) quanto o real adquirente (oculto) pertencerem a um mesmo grupo econômico*; ou (iv) *a existência de instalações compartilhadas e de confusão patrimonial*”.

A empresa não foi capaz de demonstrar a origem dos recursos empregados nas operações de importação que promoveu por conta própria, essenciais para afastar a presunção estabelecida em lei. Mesmo intimado, segundo a fiscalização aduaneira, “o contribuinte limitou-

(...)

Art. 5º Para efeito do cumprimento do disposto no inciso I do caput do art. 4º as pessoas que comparecerem à SRF deverão estar munidas dos documentos:

I - de identificação pessoal;

II - de constituição da empresa e suas alterações;

III - comprovatórios de seus vínculos com a empresa;

IV - **comprobatórios do funcionamento efetivo da empresa**, tais como:

a) recibos de contas de energia elétrica, telefone, água;

b) documento de arrecadação do Imposto Predial e Territorial Urbano;

c) contrato de locação ou escritura do imóvel, conforme o caso;

d) livro de registro de empregados; e

e) outros relacionados na intimação.

V - **comprobatórios de efetiva participação da empresa nas transações comerciais, como cópias dos instrumentos de negociação**.

Parágrafo único. Para fins de comprovar a condição de real adquirente ou vendedor das mercadorias, as pessoas que comparecerem à SRF **deverão demonstrar, ainda, que possuem conhecimento dos detalhes das operações em curso e poder decisório para sua realização, bem assim relacionar os nomes das pessoas de contato junto aos fornecedores estrangeiros, indicando os respectivos números de telefone, fax ou endereço eletrônico**.

Art. 6º Para efeito de cumprimento do disposto no inciso II do caput do art. 4º, além dos registros e demonstrações contábeis, poderão ser apresentados, dentre outros, elementos de prova de:

I - integralização do capital social;

II - transmissão de propriedade de bens e direitos que lhe pertenciam e do recebimento do correspondente preço;

III - **financiamento de terceiros, por meio de instrumento de contrato de financiamento ou de empréstimo**, contendo:

a) identificação dos participantes da operação: devedor, fornecedor, financiador, garantidor e assemelhados;

b) descrição das condições de financiamento: prazo de pagamento do principal, juros e encargos, margem adicional, valor de garantia, respectivos valores-base para cálculo, e parcelas não financiadas; e

c) forma de prestação e identificação dos bens oferecidos em garantia.

§ 1º Quando a origem dos recursos for justificada mediante a apresentação de instrumento de contrato de empréstimo firmado com pessoa física ou com pessoa jurídica que não tenha essa atividade como objeto societário, o provedor dos recursos também deverá justificar a sua origem, disponibilidade e, se for o caso, efetiva transferência.

§ 2º Os elementos de prova referentes a transações financeiras deverão estar em conformidade com as práticas comerciais.

§ 3º No caso de comprovação baseada em recursos provenientes do exterior, além dos elementos de prova previstos no caput, deverá ser apresentada cópia do respectivo contrato de câmbio.

§ 4º Na hipótese do § 3º, caso o remetente dos recursos seja pessoa jurídica, deverão ser também identificados os integrantes de seus quadros societário e gerencial.”

se a negar a obtenção de financiamentos externos e a alegar dificuldades para o atendimento de intimações referentes a comprovação de origem de recursos utilizados para o pagamento das importações autuadas e apresentação dos contratos de câmbio respectivos”.

Como visto, a autuação baseou-se na comprovação, a partir das informações fornecidas pela recorrente, que os recursos necessários ao pagamento das mercadorias importadas e das despesas associadas a seu processo de importação regular não provieram do capital integralizado, do resultado operacional da empresa ou de financiamento de terceiros por meio de contrato de financiamento ou empréstimo regularmente formalizado.

Na realização de operações de importação, o importador por conta própria deve deter capacidade econômica para honrar os compromissos decorrentes da operação e, não sendo este o caso, deve ser formalmente declarado que a importação é por conta e ordem de terceiros, em observância a todos os ditames legais e normativos. Cabe lembrar que, a teor do art. 27 da Lei nº 10.637/2002³, a operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste.

A grande movimentação financeira associada à alegação de que a empresa possuía “*crédito rotativo, informal*”, fruto de seu “*bom relacionamento comercial com seus fornecedores*”, reforçam a tese trazida pela fiscalização que as despesas associadas às operações de importação eram custeadas com recursos de terceiros. Ao mesmo tempo, nenhuma comprovação de que os recursos provieram da própria operação da empresa foi trazida.

Diante do exposto, conclui-se que a recorrente não comprovou a origem própria dos recursos empregados e, nesses termos, não há fundamentos para afastar a presunção estabelecida pelo § 2º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, base da autuação, como apontado pelo voto do Relator.

Não obstante, como já adiantado, a empresa também realizava operações regulares de importação por conta e ordem de terceiros.

Veja-se que, para a empresa LANSARET IMPORTAÇÃO LTDA, há contrato de prestação de serviços de importação formalizado com a recorrente (fls. 814 a 819), por meio do qual a empresa, na condição de importadora, se responsabilizava pelo desembaraço dos produtos importados no território e por sua posterior entrega ao adquirente.

Destaque-se ainda que, conforme relatado pela própria fiscalização, tal contrato teria sido regularmente registrado no SISCOMEX, sendo o “*único registrado para a empresa em análise*”, e tal condição teria sido informada no campo próprio das declarações de importação. Desta maneira, para essas operações de importação, não há ocultação do adquirente e, consequentemente, também não há conduta tipificada como infração que dá ensejo à autuação.

Nesses termos, deve ser dado parcial provimento ao Recurso Voluntário, para excluir da autuação as importações promovidas pela recorrente efetuadas por conta e ordem da empresa Lansaret.

(documento assinado digitalmente)

³ Lei nº 10.637/2002

“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.

Luis Felipe de Barros Reche