



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

**Processo n°** 10611.003620/2008-21  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 3102-002.097 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de novembro de 2013  
**Matéria** MULTA REGULAMENTAR  
**Recorrentes** AH INTERNACIONAL LTDA  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 16/05/2006 a 14/05/2008

RECURSO VOLUNTÁRIO E DE OFÍCIO. AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO. FALTA DE OBJETO. NÃO CONHECIMENTO.

Na ausência imputação de sujeição passiva solidária e de impugnação, por falta de objeto, não se toma conhecimento de recurso voluntário interpostos por supostos sujeitos passivos e de recurso de ofício oposto pelo Órgão de julgamento de primeiro grau sobre matéria não impugnada.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 16/05/2006 a 14/05/2008

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA NA IMPORTAÇÃO. DANO AO ERÁRIO. PENA PERDIMENTO. IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO. CONVERSÃO EM MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO. CABIMENTO.

A interposição fraudulenta na operação de importação configura infração por dano erário sujeita a pena de perdimento da mercadoria, que, na impossibilitada da sua aplicação, em face da não localização ou consumo da mercadoria, converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA NA IMPORTAÇÃO COMPROVADA. COMPROVADO USO DE RECURSOS DE TERCEIROS. EQUIPARAÇÃO À OPERAÇÃO POR CONTA E ORDEM. RESPONSABILIDADE DO REAL IMPORTADOR. POSSIBILIDADE.

A comprovação da transferência dos recursos financeiros, utilizados na operação de importação, do real adquirente para o importador ostensivo, configura interposição fraudulenta de terceiro (comprovada) e, por presunção, equipara a operação à importação por conta e ordem do

fornecedor dos recursos (importador oculto), que responde pela infração nos termos do art. 95, V, do Decreto-lei nº 37, de 1966.

Recurso de Ofício e Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da Segunda Turma Ordinária da Primeira Câmara da Terceira Seção de Julgamento, por unanimidade, dar parcial provimento à preliminar de sujeição passiva solidária para reconhecer a ausência de inclusão dos sócios no pólo passivo e, no mérito, negar provimento aos recursos de ofício e voluntário.

(assinado digitalmente)

Luis Marcelo Guerra de Castro - Presidente.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento - Relator.

Participaram do julgamento os Conselheiros Luis Marcelo Guerra de Castro, Ricardo Paulo Rosa, Álvaro Arthur Lopes de Almeida Filho, José Fernandes do Nascimento, Andréa Medrado Darzé e Nanci Gama.

## Relatório

Trata-se de Auto de Infração (fls. 3/17), lavrado contra a pessoa jurídica AH Internacional Ltda., doravante denominada autuada, em que formalizada a exigência da multa de R\$ 3.297.827,03, equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas, em substituição à pena perdimento, por impossibilidade de apreensão das respectivas mercadorias, em decorrência do cometimento da infração caracterizada pela prática da interposição fraudulenta comprovada de terceiros, tipificada no art. 23, inciso V, e § 1º, do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, com redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637, de 2002.

Também foram arrolados no polo passivo da autuação, na condição de responsáveis solidários, a pessoa jurídica Interdiesel do Brasil Ltda. e as pessoas físicas Luzineia Fagundes da Silveira e Valdir José Fagundes, sócios da pessoa jurídica solidária, com base: (i) nos arts. 124, I; 135, III e 137, I, do CTN; (ii) nos arts. 32, parágrafo único, e 95, V, do Decreto-lei nº 37/1966; e (iii) art. 603, incisos I, IV e V do Decreto nº 4.543, de 2002.

Segundo o Relatório de Encerramento da Ação Fiscal de fls. 26/54, que integra o referido Auto de Infração, a fiscalização concluiu que, em relação as operações de importação objeto da autuação em questão, a autuada agira como interposta pessoa da responsável solidária Interdiesel do Brasil Ltda., a real importadora das mercadorias, com base nas constatações, que foram resumidas no excerto extraído do Relatório encartado no Acórdão recorrido, a seguir transcrito:

- *da análise dos extratos de conta da AH Internacional Ltda., viu-se a existência de diversos depósitos bancários efetuados pela empresa Interdiesel do Brasil Ltda., os quais foram utilizados para o fechamento de Contratos de Câmbio e pagamentos de tributos de importação;*

- as Notas Fiscais de Entrada e de Saída emitidas logo após o desembaraço das importações, em números sequenciais, contêm idênticas quantidades de mercadorias e margens de lucro que pouco ultrapassam os custos, comprovam o repasse para o real adquirente, qual seja, a empresa Interdiesel;
- foram localizadas correspondências de cunho comercial mantidas entre a AH Internacional Ltda. e a Interdiesel do Brasil Ltda., tais como: e-mail, fax, os quais comprovam as negociações realizadas entre as referidas partes;
- não foram apresentados documentos que comprovassem ser a AH Internacional Ltda. a real adquirente ou vendedora das mercadorias nas transações internacionais. Tanto os livros contábeis, extratos bancários e as correspondências comerciais retidas na empresa, sugerem a ocultação do verdadeiro responsável pelas transações;
- os sócios apresentaram ao Fisco declarações que evidenciam incompatibilidade de seus bens, rendimentos, com os negócios realizados.

Cientificadas do procedimento fiscal, a autuada e a pessoa jurídica responsável solidária apresentaram impugnação que foram sumariadas no citado Relatório, com os seguintes termos, *in verbis*:

Da defesa da AH Internacional:

A AH Internacional, irresignada com a autuação, apresentou Peça Impugnativa (às fls. 3.069/3.084), em 23/12/2008, alegando, em síntese, conforme a seguir:

- da tempestividade da Peça Defensória, vez que foi intimada da autuação no dia 21/11/2008 (sexta-feira);
- que, em momento pretérito, auditores-fiscais, no exercício de suas atribuições, fiscalizaram a impugnante, tendo como objetivo o exame do cumprimento das obrigações principais e acessórias, inclusive com a verificação da escrituração contábil referente ao período de 01/01/2003 a 31/12/2007;
- uma vez concluído o procedimento fiscal, os auditores entenderam lavrar o auto de infração em tela, sob a alegação de que a autuada não comprovou ser possuidora de capacidade financeira para realizar as operações de comércio exterior, inclusive, apontando a ocultação de sujeito passivo por meio de interposição fraudulenta de pessoas, fato que acarretou a pena de perdimento e a sua consequente conversão em multa;
- que não teve acesso ao inteiro teor do auto de infração, apesar de, em 18/12/2008, haver solicitado cópia integral do mesmo, conforme anexo (à fl. 3087), sendo que, até a apresentação dessa impugnação não havia sido atendida,

pelo que requer aditamento a sua defesa, com apresentação

*de documentos e novas razões, após o prazo previsto no art. 15 do Decreto nº 70.235/1972, sob pena de cerceamento de seu direito;*

- *da impossibilidade da aplicação da pena de perdimento, diante da ausência de requisitos necessários (clareza do relatório fiscal). Outrossim, que todas as importações foram realizadas com estrita obediência à legislação, conforme será demonstrado tão logo se obtenha o inteiro teor da acusação fiscal;*

- *em março de 2007, a Inspeção da Receita Federal do Brasil, em Belo Horizonte (MG), deferiu pedido de “Revisão das estimativas de habilitação na modalidade ordinária”, ampliando o seu volume de importação (às fls. 3086). Desde então, a empresa estaria autorizada a importar o valor correspondente a US\$ 3.643.259,00, em cada período de seis meses, nos termos do art. 5º da IN SRF 650/2006;*

- *ao contrário do asseverado pelo auditor autuante, a autoridade administrativa que analisou a situação fiscal da empresa entendeu que a impugnante possuía capacidade financeira para realizar transações internacionais;*

- *ressalta que a penalidade foi aplicada a mercadorias importadas no período de 06/2006 a 05/2008, e a ampliação do volume de importações foi concedida em 05/2007, o que demonstra que não merece prosperar a acusação fiscal acerca da falta de capacidade financeira;*

- *da aplicação da penalidade incorreta (conforme inteligência do art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN), o que se admite apenas por argumentação, pois caso persista o entendimento de que houve importação indireta, a pena aplicável seria a do art. 33 da Lei nº 11.488/2007. Colaciona jurisprudência administrativa;*

- *da violação do princípio do não confisco (art. 150, inciso IV, CF/1988). A multa de 100% aplicada agrava sobremaneira o patrimônio da impugnante, devendo ser cancelada e/ou anulada, vez que embora prevista em lei, viola também os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade. Colaciona jurisprudência judicial;*

- *na hipótese de esta DRJ entender que a multa não deva ser anulada e/ou cancelada, ao menos caberia sua redução até os justos limites, por equidade (conforme art. 108, inciso IV, do CTN). Colaciona jurisprudência judicial;*

[...]

*Da defesa da Interdiesel do Brasil (Responsável Solidário):*

*A Interdiesel do Brasil, irredimida com a autuação, apresentou Peça Impugnativa (às fls. 3.021/3.045), em 22/12/2008, alegando, em síntese, conforme a seguir:*

• o auto de infração em tela foi lavrado contra a AH Internacional Ltda. e expedido em desfavor da impugnante Termo de Sujeição Passiva Solidária;

• a nulidade desse Termo diante da ausência de MPF (autorizativo necessário para instauração do procedimento fiscal), Termo de Início de Ação Fiscal, e de intimações para esclarecimentos. A presente impugnante só veio a tomar ciência da infração de terceiro, e que veio impor-lhe obrigação de pagamento, quando do recebimento do Termo de Sujeição Passiva Solidária, momento em que não é mais possível apresentar ao Fisco qualquer documento, esclarecimento ou razões que poderiam evitar a constituição do crédito, reduzir seu montante, ou ainda excluí-la da situação de solidária, o que implica em inquestionável cerceamento de defesa;

• da deficiência do enquadramento legal e o conseqüente cerceamento de defesa, pois a descrição dos fatos e a fundamentação legal em anexo ao Termo de Sujeição Passiva Solidária indicam os arts. 124, 135, inciso III e 137, inciso I, todos do CTN, sem contudo informar em quais dos incisos do art. 124 do CTN se enquadraria sua solidariedade, haja vista se tratar de situações completamente distintas;

• o Termo de Sujeição Passiva Solidária é extremamente deficiente em relação à disposição legal infringida no tocante à solidariedade, o que macula de nulidade o lançamento fiscal;

• da equivocada conversão da pena de perdimento em multa, pois, em momento algum, foi solicitado à impugnante que apresentasse as mercadorias para que, na forma legal, pudessem ser apreendidas, mormente, por se tratar de bens fungíveis. Assim, está sendo notificada a cumprir com a obrigação alternativa, sem que lhe tenha sido facultado adimplir com a obrigação principal, o que comprova o prejuízo causado pela falha da fiscalização de não intimar a Interdiesel durante o procedimento fiscal;

• ressalta que a informação de que a “autuada não mais dispõe dos citados produtos” foi prestada pela AH Internacional e não pela Interdiesel, que, caso houvesse sido intimada, argumenta: ainda que os exatos produtos objeto da importação não pudessem ser apresentados, deveria a penalidade então recair sobre outros produtos semelhantes, de igual especificação e utilização, que a impugnante teria em estoque ou poderia obter para entrega à fiscalização;

• da errônea indicação de seus administradores na sujeição passiva solidária, o que se trata aqui, também por amor à argumentação, vez que sequer há nos autos instrumento algum específico que constitua os

*administradores como solidários, mas somente mera menção desta pretensão no corpo do auto de infração lavrado contra a AH Internacional. Outrossim, que a responsabilidade dos administradores não é automática, genérica, decorrente dos atos empresariais, mas sim resultante de atos praticados com excesso de poderes ou de infração de lei, contrato social ou estatutos, o que deve ser provado;*

Em 16/3/2011, o julgamento foi convertido em diligência fiscal (fls. 3.277/3.284), para que unidade preparadora adotasse as seguintes providências:

- a) **em relação à autuada:** fosse intimada a manifestar-se acerca do apensamento aos autos do aditivo à impugnação relativa ao processo de nº 10611.003780/2008-71 (fls. 3.088/3.269); fosse anexado aos autos a documentação comprobatória da ciência do auto de infração e dos demais documentos que o instruem; e, na ausência da referida ciência, que fosse concedida vistas à autuada dos citados documentos, fornecidas as cópias dos citados documentos e concedido o prazo 30 dias para apresentação de aditivo à impugnação;
- b) **em relação à responsável solidária:** fosse anexado aos autos a documentação comprobatória da ciência do auto de infração e dos demais documentos que o instruem; e na ausência da referida ciência, que fosse concedida vistas aos citados documentos, fornecidas as cópias destes e concedido o prazo 30 dias para apresentação de aditivo à impugnação; e
- c) **em relação aos sócios-administradores responsáveis solidários:** manifestasse acerca da ausência nos autos dos Termos de Sujeição Passiva Solidárias que, se lavrados, fossem juntados aos autos, acompanhados da prova da ciência aos respectivos sócios; porém, se não houvesse prova da ciência dos referidos Termos nem do auto de infração e dos demais documentos juntados aos autos pela fiscalização, que eles fossem intimados para que, em prazo determinado, tivessem vistas dos citados documentos, e, caso desejassem, fossem-lhes fornecidas cópias dos citados documentos, com a devida reabertura do prazo de defesa.

A diligência fiscal foi cumprida e prestados os esclarecimentos por meio do Relatório de Diligência Fiscal de fls. 3.310/3.312, dentre os quais, pela relevância, destaca-se o seguintes:

- a) **em relação à autuada:** não foi localizado o comprovante de fornecimento de cópia do processo, falha corrigida com a ciência dos prepostos, a quem foi fornecido cópia integral do processo e a reabertura do prazo de 30 dias para manifestação; em relação ao aditivo à impugnação, os prepostos reconheceram que houve equívoco a ser corrigido com a apresentação de novo aditivo à impugnação;
- b) **em relação à responsável solidária:** não foi localizado o comprovante da ciência do auto de infração e respectivos documentos, falha corrigida com a ciência do preposto, a quem foi fornecido cópia integral dos autos e a reaberto do prazo de 30 dias para manifestação; e

- c) **em relação aos sócios responsáveis solidários:** apesar de citados nos autos como responsáveis solidários, não foram localizados os Termos de Sujeição Passiva Solidária dos sócios, falha corrigida com a ciência do procurador, a quem foi dado acesso ao inteiro teor do processo e a reabertura do prazo de 30 dias para manifestação. Como já tinha cópia integral do processo, o procurador dos sócios, que era o mesmo da empresa responsável solidária, considerou desnecessária.

Apenas a autuada manifestou-se sobre o resultado da diligência (fls. 3.315/3.323), cujas razões foram resumidas no relatório que integra o Acórdão recorrido, com os seguintes termos, *in verbis*:

• *reitera todos os termos da impugnação apresentada em 23/12/2008;*

• *com relação ao aditivo à impugnação anteriormente apresentado, requer sua desconsideração, mantendo-se, contudo, para análise, os documentos que o instruíram;*

• *como novo aditamento, requer:*

1. *Da impossibilidade da aplicação contida no art. 33 da Lei 11.488/2007 – Ausência dos Requisitos Necessários;*

2. *Da regularidade da importações realizadas pela impugnante, vez que não houve prejuízo ao Fisco e/ou intenção delituosa, sendo descabida a penalidade aplicada;*

3. *A impugnante obteve a revisão do seu volume de importação em 03/2007, do que se infere que ela aferia sim capacidade financeira para realizar transações internacionais;*

4. *Não há prova do intuito da impugnante em fraudar o Fisco, sendo descabida a pena aplicada;*

5. *Que, desde 1999 a impugnante vem aumentando seu capital social em estrita obediência às regras contábeis, inclusive, por meio de contratos de empréstimos mantidos junto a instituições financeiras, conforme constatado pelos auditores, bem como extratos bancários acostados aos autos;*

6. *Por meio da quinta alteração contratual os sócios aumentaram o capital social para R\$ 50.000,00 em 06/05/1999. Já em 11/06/2007, ocorreu novo aumento de capital passando para R\$ 100.000,00, ex vi da 12ª alteração contratual;*

7. *Que os valores declarados pelos sócios nas suas respectivas Declarações de Rendimentos 2006/2007 e 2007/2008 comprovam a origem do dinheiro utilizado pelos mesmos para a realização do aumento do capital social da impugnante; inclusive, foram tais valores informados na Declaração da impugnante;*

8. *Que o próprio auditor fiscal afirma às fls. 04 e 08 do Relatório de Termo de Encerramento Fiscal que a impugnante comprovou a origem de recursos;*

9. *Portanto, não merece prosperar a acusação da não comprovação da origem dos recursos utilizados nas importações realizadas pela impugnante;*

10. *Que, no intuito de comprovar que a impugnante importava por conta e ordem da Interdiesel do Brasil Ltda., os auditores fiscais juntaram aos autos várias notas fiscais emitidas pela impugnante contra essa empresa;*

11. *Que, de fato, a Interdiesel do Brasil Ltda. era apenas cliente da impugnante, sendo que, conforme notas fiscais em anexo, havia também outros clientes, o que comprova a não ocultação do sujeito passivo;*

12. *No mais, caso prevaleça o entendimento de que a impugnante estaria cometendo irregularidade em relação às mercadorias que foram alienadas à Interdiesel, todos os outros clientes, conforme notas fiscais em anexo, deveriam também ter sido autuados, posto que o procedimento era o mesmo, qual seja: importar e vender mercadorias já nacionalizadas, agregando, no preço, o lucro operacional.*

Sobreveio a decisão de primeira instância, em que, por unanimidade de votos, decidiram os integrantes da Turma de Julgamento:

***I – PRELIMINARMENTE,***

a) ***CONHECER*** do teor das Peças Impugnatórias apresentadas pelo sujeito passivo AH INTERNACIONAL LTDA.; como também, do teor da Peça Impugnatória apresentada pelo sujeito passivo INTERDIESEL DO BRASIL LTDA., inclusive, no tocante à parte que trata da exoneração da responsabilidade solidária de seus sócios LUZINEIA FAGUNDES DA SILVEIRA e VALDIR JOSÉ FAGUNDES, por entender ***convalidada*** a legitimidade de seu subscritor, conforme poderes que lhe foram outorgados, na forma contida nas procurações acostadas às fls. 3.298/3.299, sendo isso, com fulcro no parágrafo único do art. 662 da Lei nº 10.406/2002 e nos princípios do contraditório e da ampla defesa, bem como no princípio do formalismo moderado que rege o processo administrativo fiscal - PAF;

b) ***REJEITAR*** as arguições de nulidades suscitadas pelos sujeitos passivos; e

***II – NO MÉRITO, DAR PROVIMENTO PARCIAL*** nos seguintes termos:

a) ***afastar do polo passivo VALDIR JOSÉ FAGUNDES***, sócio-dirigente da Interdiesel do Brasil Ltda., sem prejuízo, ***diante de novos elementos***, da possibilidade de esta responsabilidade vir a ser declarada em um outro momento processual, seja na certidão de dívida ativa (CDA), por ato do Procurador da Fazenda Nacional (nos termos da Portaria PGFN nº 180/2010, de 25/02/2010), ***seja pela autoridade judicial;***

*b) considerar devida a presente exação no montante de R\$ 2.668.700,87, contra AH INTERNACIONAL LTDA., bem como, na condição de responsáveis solidários, contra INTERDIESEL DO BRASIL LTDA. e sua sócia-dirigente LUZINEIA FAGUNDES DA SILVEIRA;*

*c) excluir o montante de R\$ 629.126,16 relativos a valores de impostos indevidamente incluídos na base de cálculo da multa em questão.*

Os fundamentos que, em síntese, embasaram as referidas decisões constam dos enunciados das ementas que seguem transcritos:

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Período de apuração: 16/05/2006 a 14/05/2008*

*ARGUIÇÃO DE OFENSA À AMPLA DEFESA. DESCABIMENTO.*

*Estando o crédito tributário constituído no estrito rigor da lei (art. 142, caput e parágrafo único do Código Tributário Nacional), lastreado nos princípios que movem a Administração Pública (art. 37, caput, da Constituição Federal de 1988 e art. 2º, caput, e parágrafo único, da Lei 9.784/1999), regularmente notificado ao sujeito passivo, e ainda instruído com robusta descrição dos fatos, escoreito enquadramento legal, e com provas hábeis a amparar a exação, não há falar em ofensa à ampla defesa.*

*ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS Período de apuração: 16/05/2006 a 14/05/2008 INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE DE TERCEIROS. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM MULTA.*

*A pena de perdimento, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, inclusive, por meio da interposição fraudulenta de terceiros, deve ser substituída pela multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria quando esta houver sido consumida ou não for localizada.*

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 16/05/2006 a 14/05/2008 DA RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES. DA SUJEIÇÃO PASSIVA.*

*Uma vez identificado o sujeito passivo da relação jurídico-tributária, e sendo comprovada sua relação com a prática da infração, ou que dela haja se beneficiado, responderá por tal prática, independente de sua intenção e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato, conjunta ou isoladamente.*

*RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DE SÓCIO-DIRIGENTE. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE SUA EFETIVA PARTICIPAÇÃO. EXCLUSÃO.*

*Deve ser excluído do polo passivo a pessoa física do sócio-dirigente, apontada como responsável solidário, quando não restarem demonstrados nos autos elementos de prova concretos e objetivos que possam revelar, de forma individualizada, a sua participação na prática da infração ou o benefício dela obtido, sem prejuízo da obtenção de novos elementos probatórios que venham a estabelecer sua responsabilidade solidária para fins de inclusão em um novo momento processual, inclusive na execução fiscal.*

*ARGUIÇÃO DE EFEITO CONFISCATÓRIO. APRECIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA DE JULGAMENTO. DESCABIMENTO.*

*A Administração Tributária deve se pautar pelo princípio da estrita legalidade, assim como pela presunção relativa de constitucionalidade das leis e atos normativos, não competindo à autoridade administrativa manifestar-se quanto à inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, incumbindo ao Poder Judiciário tal mister, seja no controle difuso, diante de um caso concreto, seja no controle concentrado, exercido pelo Supremo Tribunal Federal - STF.*

*DA REDUÇÃO DA MULTA PELA EQUIDADE. DESCABIMENTO.*

*Não há falar em aplicação da equidade, na forma inculpada no artigo 108, inciso IV, do Código Tributário Nacional - CTN, para fins de redução de penalidade devidamente constituída na observância do artigo 142 do referido Códex, tendo em vista, dentre outros, o princípio da reserva legal, bem como o princípio da indisponibilidade da coisa pública.*

*MULTA. VALOR. RETIFICAÇÃO DE OFÍCIO.*

*Constatando-se a imposição de multa em valor superior ao devido, cabe ao órgão julgador, de ofício, promover a subtração da parcela excedente, com vista a preservar o princípio da legalidade.*

Em 28/1/2013 (fl. 3451), a autuada foi cientificada da referida decisão, porém, não apresentou recurso, ao passo que os responsáveis solidários foram cientificados em 28/1/2013 (fls. 3.402/3.407).

Em 13/2/2013, a responsável solidária, Interdiesel do Brasil Ltda., apresentou o recurso voluntário de fls. 3.408/3.431. No mérito, reiterou os termos da impugnação. Em preliminar, reafirmou os argumentos aduzido na peça impugnatória, adicionalmente, alegou que:

a) os sócios Luzineia Fagundes da Silveira e Valdir José Fagundes, não foram nomeados ou citados como responsáveis solidários no Termo de Sujeição Passiva Solidária expedido em desfavor da recorrente e tampouco no próprio Auto de Infração em questão ;

b) não havia que se falar em impugnação apresentada pelos referidos sócios, ou ainda em convalidação de impugnação destes, exatamente pelo fato de não existir contra eles, qualquer ato a ser impugnado, pois não foi lavrado contra os citados sócios Auto de Infração, Termo de Sujeição Passiva Solidária, ou qualquer ato que formalmente constitua crédito tributário contra os eles, ou os constitua sujeitos passivos solidários;

c) o MPF não era mero instrumento gerencial ou de planejamento e controle das atividades de fiscalização, como consignado na decisão vergastada, mas ato essencial à validade do procedimento fiscal, cuja ausência implicava nulidade de todo o procedimento e, por consequência, do Auto de Infração e do Termo de Sujeição Passiva Solidária em apreço, especialmente, tendo em vista que todos os direitos, garantias e condições que assistem ao contribuintes são estendidos aos responsáveis solidários;

d) a conversão de uma penalidade (perdimento) em outra (pagamento de multa pecuniária) somente poderia ocorrer após ambos os sujeitos passivos (contribuinte e responsável, nos termos do art. 121 do CTN) demonstrarem impossibilidade ou recusa quanto ao cumprimento da obrigação principal, qual seja a entrega das mercadorias para fins de aplicação da pena de perdimento;

e) a falta de intimação dos atos processuais, exceto de sua condição de sujeito passivo solidário, e após a constituição definitiva do crédito tributário mediante lavratura do auto de infração, resultou enorme prejuízo, uma vez que se viu obrigada a pagar dívida de terceiro, sem ter tido oportunidade de questionar a existência ou procedibilidade da dívida, ou ainda sem ter tido a possibilidade de entregar as mercadorias ao fisco, para aplicação da penalidade principal de perdimento das mercadorias;

f) em razão da ausência de prévia intimação e de MPF específico era nulo o Termo de Sujeição Passiva Solidária;

g) ao não determinar com exatidão a correta disposição legal infringida, houve falha na lavratura do Auto de Infração e Termo de Sujeição Passiva, o que tornou contraditório impossível, configurando, pois, o cerceamento do direito de defesa, motivo pelo qual deve o crédito tributário contra a Recorrente ser extinto.

Em 13/2/2013, os sócios da responsável solidária, apresentaram os denominados recursos voluntários de fls. 3.432/3.433, em que alegaram que não havia, no processo, auto de infração, termo de sujeição passiva solidária ou qualquer outro ato que constituíssem os requerentes como sujeito passivo ou co-obrigados solidários do crédito tributário em questão.

Por fim, em razão da exoneração do Sr. Valdir José Fagundes, sócio da pessoa jurídica responsável, de crédito em valor superior ao limite de alçada previsto no art. 1º da Portaria do MF nº 3, de 03 de janeiro de 2008, a Turma de Julgamento de primeiro grau recorreu de ofício da correspondente decisão.

É o relatório.

## Voto

Dos recursos interpostos, apenas o recurso voluntário interposto pela pessoa jurídica responsável solidária, Interdiesel do Brasil Ltda., é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto, deve ser conhecido.

Os demais recursos não atendem os requisitos legais, portanto, não devem ser conhecidos, pelas razões a seguir expostas.

## I DOS RECURSO NÃO CONHECIDOS

Inicialmente, é pertinente esclarecer que a autuação em apreço trata de aplicação de penalidade pecuniária substitutiva da pena de perdimento da mercadoria, em face da impossibilidade da apreensão das mercadorias importadas, que se encontra tipificada no art. 23, V, §§ 1º e 3º, do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, com redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, a seguir transcritos:

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

[...]

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

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

[...]

*§ 3º A pena prevista no § 1º converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida.*

Logo, por se tratar de penalidade pecuniária sucedânea da pena de perdimento por dano ao erário, obviamente, tal penalidade ostenta a mesma natureza da pena substituída, o que, por conseguinte, afasta a incidência das normas relativas ao regime de solidariedade tributária, previstas nos art. 124 e 135, III, do CTN, e no parágrafo único do art. 32 do Decreto-lei nº 37, de 1966, as quais, além do art. 95, V, do citado Decreto-lei, foram apresentadas como o fundamento legal da inclusão dos responsáveis solidários no polo passivo da autuação em questão, conforme excerto extraído da Descrição dos Fatos (fls. 9/10), que integra o Auto de Infração, a seguir transcritos:

*Neste cenário é evidente que os verdadeiros responsáveis pela prática dos ilícitos tributários precisam figurar no pólo passivo, a despeito dos artificios utilizados com vistas & fuga da responsabilidade pelo passivo fiscal, hipótese fática contemplada pela legislação fiscal de regência, nos termos dos artigos 124 e 135 da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional) e também dos artigos 32 parágrafo único e 95 do Decreto Lei 37 de 1966, com redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35 de 2001, arts 77 e 78.*

[...]

*Assim, para a implementação da sujeição passiva solidária insculpida nas normas tributárias citadas, lavrou-se os atos fiscais intitulado “TERMO\_DE\_SUJEICAO\_PASSIVA SOLIDÁRIA”, mediante os quais insere-se no pólo passivo os contribuintes: Interdiesel do Brasil Ltda CNP.03.774.578/0001-93; Endereço: Rua Coronel Jairo Pereira, 911 - Bairro Palmares, Belo Horizonte/MG. Sócios-administradores:*

• *Luzineia Fagundes da Silveira, CPF nº 703.581.84 ;Endereço: Rua Afonso Pena Junior, 40, Apt ° 1001 - Bairro Cidade Nova, Belo Horizonte/MG e*

• *Valdir Jose Fagundes, CPF nº 133.663.436-72; Endereço: Rua dos Afonsos, 278, Bairro Boa Vista, Belo Horizonte/MG. (grifos não originais)*

De todas citadas, a norma que trata da responsabilidade pela penalidade em apreço, indubitavelmente, é apenas a veiculada no art. 95 do Decreto-lei nº 37, de 1966, que contém seis incisos, dos quais aplica-se ao caso apenas os incisos I e V, a seguir reproduzido:

*Art.95 - Respondem pela infração:*

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

*[...]*

*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)*

*[...] (grifos não originais)*

No caso, o disposto no inciso V, evidentemente, aplica-se à pessoa jurídica responsável solidária, enquanto que o inciso I, em face dos fatos e provas coligidas aos autos, em tese, aplicar-se-ia aos sócios da solidária.

Entretanto, compulsando os autos, diferentemente do que informara a fiscalização no trecho anteriormente transcrito, verifica-se que o referenciado Termo de Sujeição Passiva Solidária foi lavrado apenas em desfavor da pessoa jurídica responsável solidária (fls. 2.998/2.999), aliás, fato expressamente confirmado pela própria fiscalização no Relatório de Diligência Fiscal de fls. 3.310/3.312.

Além disso, os referidos sócios não foram intimados da autuação e tampouco cientificados dos fatos e documentos coligidos aos autos. Em consequência, não ofertaram a impugnação, o que torna sem efeito jurídico, por falta de previsão legal, a tentativa da Turma de Julgamento de primeira instância, por meio do pedido de diligência consubstanciado na Resolução de fls. 3.277/3.284, reintegrá-los ao polo passivo da autuação pretendida, pois, como sabido, a prerrogativa do julgador, conferida pelo art. 29 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, doravante denominado de PAF, limita-se apenas à questões de natureza fático-probatória, logo, não constitui meio idôneo para fim suprir deficiências ou falhas sobre questões jurídicas que agravem a situação originária em desfavor do contribuinte, a exemplo da **inclusão do novo sujeito passivo no polo passivo da autuação originária.**

Em situação desse jaez, em que resultem agravamento da exigência inicial, a forma adequada de suprir a deficiência do lançamento é por meio de auto de infração ou notificação de lançamento complementar, conforme previsto no § 3º do art. 18 do PAF, situação que não ocorreu no caso em tela, uma vez que a fiscalização restringiu-se apenas em dar ciência aos sócios e reabrir o prazo de defesa.

Ora, como não houve defesa prévia, uma vez que, na ausência da lavratura do Termo de Sujeição Passiva Solidária e da necessária ciência do auto de infração, obviamente, os sócios não apresentaram a impugnação instauradora da fase litigiosa do processo. Logo, revela-se sem propósito a tentativa de reabrir o prazo de defesa, pois, se esta não existiu, obviamente, aquele também não poderia ser aberto.

É pertinente ainda esclarecer que, nos termos dos arts. 15 e 16 do PAF, a impugnação deve ser formulada em nome do próprio sujeito passivo, por ele próprio ou por representante legal, se pessoa jurídica, ou por intermédio de procurador, devidamente habilitado nos autos por instrumento próprio. No caso, o fato de constar da impugnação da responsável solidária, Interdiesel do Brasil Ltda., razões de defesa suscitadas em favor dos sócios, certamente, não é condição suficiente para, implicitamente, pressupor que se trata de impugnação por estes apresentadas, como entendeu o relator do voto condutor do julgado recorrido, principalmente tendo em conta que, o procurador da referida responsável solidária só tinha poderes para representá-la, conforme se verifica na procuração de fl. 3.069.

Em suma, na autuação em questão não houve a inclusão no polo passivo dos sócios da responsável solidária, ante a ausência da lavratura do citado Termo, e tampouco impugnação por parte destes, por falta de intimação e ciência da autuação na fase de conclusão do procedimento fiscal em referência, deficiência grave que, na fase de julgamento, somente poderia ser suprida nos estritos termos do § 1º do art. 18 do PAF, que não ocorreu no caso em tela.

Com base nessas considerações, fica demonstrado que, em relação aos sócios da responsável solidária, não houve instauração do litígio, conseqüentemente, além de não ter amparo legal, são desnecessários os recursos voluntários interpostos pelos sócios e o recurso de ofício interposto pela Turma de Julgamento *a quo*, que, conforme exposto, não integram o polo passivo da presente autuação.

Por todas essas considerações, não se toma conhecimento dos recursos de ofício e voluntário do sócio

## **II DO RECURSO CONHECIDO.**

Por atender os requisitos do art. 33 do PAF, o único recurso que deve ser conhecido é o recurso voluntário apresentado pela responsável solidária, Interdiesel do Brasil Ltda., haja vista que, embora regulamente intimada da decisão de primeira instância, a autuada não apresentou recurso voluntário.

### **Das questões preliminares**

A recorrente suscitou diversas preliminares. Especificamente, em relação aos sócios, alegou que não havia que se falar em impugnação apresentada por eles, ou ainda em convalidação de impugnação por partes, exatamente pelo fato de não existir contra eles, qualquer ato a ser impugnado, pois não foi lavrado contra os citados sócios Auto de Infração, Termo de Sujeição Passiva Solidária, ou qualquer ato que formalmente constitua crédito

tributário contra eles, ou os constituam sujeitos passivos solidários. Essa questão foi abordada no tópico anterior e ficou demonstrado que assiste razão à recorrente.

Alegou ainda a recorrente nulidade de todo o procedimento e, por consequência, do Auto de Infração e do Termo de Sujeição Passiva Solidária, sob o argumento de que expedição de MPF era ato essencial à validade do procedimento fiscal, logo a falta de emissão deste em seu nome havia afrontado direitos, garantias e condições que assistem tanto ao contribuinte quanto ao responsável solidário.

Essa alegação não procede. A constituição do crédito tributário, por iniciativa da autoridade fiscal, por meio do lançamento denominado de ofício, trata-se de matéria sujeita a reserva legal e que, em termos gerais, encontra-se disciplinada nos arts. 142 e 149 do CTN. No que tange aos tributos federais, os requisitos do lançamento encontram-se, pormenorizadamente, disciplinados nos arts. 9º e 10 do PAF.

No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), a autoridade competente para, em caráter privativo, exercer a referida atividade é o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil (AFRFB), conforme expressamente estabelecido no art. 6º da Lei nº 10.593, de 06 de dezembro de 2002, com a redação dada pelo art. 9º da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007.

O MPF<sup>1</sup>, por sua vez, encontra-se genericamente disciplinado no art. 2º do Decreto nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001, com a redação dada pelo art. 1º do Decreto nº 6.104, de 30 de abril de 2007, cujos dispositivos de interesse para a presente análise seguem transcritos:

*Art. 2º Os procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil serão executados, em nome desta, pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e somente terão início **por força de ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal (MPF)**, instituído mediante ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil. (Redação dada pelo Decreto nº 6.104, de 30 de abril de 2007)*

[...]

*§ 4º O Secretário da Receita Federal do Brasil estabelecerá os modelos e as informações constantes do MPF, os prazos para sua execução, as autoridades fiscais competentes para sua expedição, bem como demais hipóteses de dispensa ou situações em que seja necessário o início do procedimento antes da expedição do MPF, nos casos em que haja risco aos interesses da Fazenda Nacional. (Redação dada pelo Decreto nº 6.104, de 30 de abril de 2007)*

[...]. (grifos não originais).

A regulamentação pormenorizada do MPF encontra-se em Portaria do Secretário da RFB. No período em que atuada foi fiscalizada, a matéria se encontrava-se

disciplinada na Portaria RFB nº 11.371, de 12 de dezembro de 2007. Atualmente, o assunto encontra-se regulamentado na Portaria RFB nº 3.014, de 29 de junho de 2011.

Assim, fica demonstrado que as normas que tratam do MPF, que tem finalidade gerencial, planejamento e controle da atividade de fiscalização, são veiculadas por atos normativos infralegais, diferentemente da disciplina da atividade de lançamento e da competência do Auditor-Fiscal da RFB que estão regradas em lei (em sentido estrito).

Dessa forma, resultaria em grave agressão ao princípio da reserva legal, ao disposto no inciso IV do art. 84 da CF/88 e ao primado da hierarquia das normas, o mero descumprimento de aspectos formais atinentes à expedição do MPF, conspurcar a legitimidade de um procedimento fiscal realizado com estrita observância dos preceitos legais que norteiam a atividade de fiscalização e atribuem competência ao Auditor-Fiscal para, de forma vinculada, exercer tal prerrogativa.

Aliás, com esse entendimento também se manifestou a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF). Neste sentido é ilustrativo o teor da ementa do Acórdão nº CSRF/01-05.558, de 4/12/2006, a seguir transcrita:

*MPF – DESCUMPRIMENTO DA PORTARIA SRF 3007/2001 – NULIDADE – O desrespeito à previsão de indicação no MPF-F de período fiscalizado e autuado não implica na nulidade dos atos administrativos posteriores, porque Portaria do Secretário da Receita Federal não pode interferir na investidura de competência do AFRF de fiscalizar e promover lançamento; ademais, o descumprimento de algum item do art. 7 da Portaria SRF 3007/2001 não traz como consequência a nulidade do ato.*

Além disso, no que é pertinente ao ato de lançamento, nos termos do inciso I do art. 59 e art. 60 do PAF, são nulos os atos e termos lavrados por servidor incompetente. As demais irregularidades, incorreções e omissões, não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem prejuízo para o fiscalizado, o que não ocorreu, no caso em tela, haja vista que a recorrente foi proporcionado amplo conhecimento das razões de fato e direito que motivaram a autuação, inclusive com pleno acesso todos elementos que coligidos aos autos que serviram de suporte para a autuação.

Em suma, eventual inobservância de requisitos formais atinentes ao MPF somente, redundará em prejuízo e desrespeito a normas administrativas de controle interno da atividade de fiscalização, jamais podendo contaminar a higidez de um procedimento fiscal lavrado de acordo com o estabelecido em lei.

Em sede preliminar, alegou ainda a recorrente que a falta de intimação dos atos processuais, após a constituição definitiva do crédito tributário, resultou-lhe enorme prejuízo, uma vez que se viu obrigada a pagar dívida de terceiro, sem ter tido oportunidade de questionar a existência ou procedibilidade da dívida, ou ainda sem ter tido a possibilidade de entregar as mercadorias ao fisco, para aplicação da penalidade principal de perdimento das mercadorias.

Também não procede essa alegação. A uma, porque o procedimento fiscal em tela foi instaurado com vista à apuração da regularidade das operações de importação realizadas pela autuada, em especial, para comprovar (i) a efetiva atividade da empresa; (ii) a condição real adquirente e importadora das mercadorias; (iii) a origem lícita e a disponibilidade dos recursos ou, no caso de importação por conta e ordem de terceiro, a efetiva transferência

dos recursos utilizados nas respectivas operações importação, conforme exige o art. 4º<sup>2</sup> da Instrução Normativa RFB nº 228, de 2002.

*1) o efetivo funcionamento da empresa, 2) a condição de real adquirente/vendedor das mercadorias e 3) a origem lícita, da disponibilidade, e da efetiva transferência dos recursos necessários à prática das operações de importação.*

A duas, porque foi ao final e ao cabo do referido procedimento fiscal que a fiscalização constatou que os recursos financeiros utilizados nas referidas operações foram fornecidos pela recorrente, logo, era ela a real adquirente e importadora das mercadorias e não a autuada (importadora aparente).

A três, porque o fato de a recorrente ter sido omitida nos documentos que amparam a operação de importação, configurava a prática da infração por interposição fraudulenta, tipificada no art. 23, V, do Decreto-lei nº 37, de 1966, e, em face da presunção, prevista no art. 27 da Lei nº 10.637, de 2002, as respectivas operações de importação foram consideradas por conta e ordem da recorrente, logo, com respaldo no art. 603, V, do Decreto nº 4.543, de 2002 – Regulamento Aduaneiro de 2002 (RA/2002), vigente na época dos fatos, a recorrente foi arrolada como responsável solidária.

A quatro, porque a recorrente teve ciência de todos os fatos que lhe foram imputados e a todos os elementos de provas colacionados aos autos. Ademais, foi-lhe assegurado o contraditório e amplo direito de defesa, em conformidade com a legislação vigente.

Também não merece guarida a alegação da recorrente de que ao não determinar com exatidão a correta disposição legal infringida, houve falha na lavratura do Auto de Infração e Termo de Sujeição Passiva, o que tornou o contraditório impossível, configurando, pois, o cerceamento do direito de defesa, motivo pelo qual deve o crédito tributário contra ela ser extinto.<sup>3</sup>

De fato, embora a fiscalização não tenha sido precisa na indicação do preceito legal, certamente, a menção e transcrição do disposto no art. 603, V, e parágrafo único, do RA/2002, no corpo do Auto de Infração e do Termo de Encerramento da Ação Fiscal, a meu ver, confere a fundamentação legal suficiente para a inclusão da recorrente no polo passivo da autuação em apreço. Ademais, as robustas defesas apresentadas pela recorrente demonstram que a recorrente compreendeu e se defendeu adequadamente das imputações que lhe foram atribuídas, o que afasta o alegado cerceamento do direito de defesa.

<sup>2</sup> "Art. 4º 0 procedimento especial será iniciado mediante intimação a empresa para, no prazo de 20 dias:

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

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

<sup>3</sup> "Art. 603. Responde pela infração (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 95):

[...]

V - conjunta ou isoladamente, o importador e o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por conta e ordem deste, por intermédio de pessoa jurídica importadora (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 95, inciso V, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 78).

Parágrafo único. 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 no inciso V (Lei nº 10.637, de 2002, art. 27).

Com base nessas considerações, com exceção da alegação de ausência imputação de responsabilidade e de impugnação dos sócios, ficam rejeitadas as demais preliminares suscitadas pela recorrente.

### **Do mérito.**

Conforme anteriormente asseverado, a autuação em apreço trata de aplicação de penalidade pecuniária substitutiva da pena de perdimento da mercadoria, por dano ao erário, caracterizado pela prática da infração por interposição fraudulenta, em face da impossibilidade da apreensão das mercadorias importadas, que se encontra tipificada no art. 23, V e §§ 1º e 3º, do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, com redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002.

De modo geral, há **interposição fraudulenta** (ou interposição ilícita) quando uma determinada pessoa (denominada de interposta pessoa) realiza, em nome próprio, negócio jurídico de outrem (o real beneficiário), substituindo e ocultando este último do conhecimento de terceiros prejudicados com a operação simulada. Trata-se de ilícito de natureza complexa, que envolve, necessariamente, a conduta de duas pessoas, uma aparente e a outra oculta, cada uma contribuindo de forma distinta para a realização do ilícito.

No âmbito das operações de comércio exterior, a interposta pessoa é aquela que se coloca entre o importador/exportador estrangeiro e o comprador/vendedor no País, ocultando um ou outro do conhecimento dos órgãos de controle e fiscalização das atividades de comércio exterior.

Assim, no âmbito da operação de importação, a interposição fraudulenta consiste no ajuste doloso (conluio) entre o importador ostensivo e o real adquirente da mercadoria estrangeira (o importador oculto), mediante a omissão deste último nos documentos que amparam a operação de importação e no respectivo procedimento de despacho aduaneiro de importação, evitando que os órgãos de controle das atividades de comércio exterior tomem conhecimento do verdadeiro importador e, dessa forma, eximindo-se do pagamento dos tributos e demais encargos decorrentes da prática da referida operação, especialmente no que tange a operação cambial.

Em face dessa peculiaridade, a materialização da referida infração depende, necessariamente, da participação de pelo menos duas pessoas jurídicas, sendo uma oculta (o importador oculto ou real beneficiário da operação), que fornece os recursos financeiros utilizados na operação, e a outra ostensiva (importador ostensivo), a cedente do nome, inclusive dos documentos, com vistas à realização dos procedimentos de despacho aduaneiro da mercadoria.

De acordo com a legislação vigente, a interposição fraudulenta (*latu sensu*) divide-se em: a) **interposição fraudulenta (comprovada)**, prevista no inciso V do *caput* do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, com a nova redação da Lei nº 10.637, de 2002, combinado com o disposto no art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007; e b) **interposição fraudulenta presumida**, definida no § 2º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, com a nova redação da Lei nº 10.637, de 2002.

O que diferencia uma modalidade da outra é a existência ou não da comprovação da **origem, disponibilidade e transferência dos recursos financeiros** empregados na operação de importação, seja por parte do importador, responsável pelo procedimento de despacho aduaneiro de importação, ou por parte da fiscalização.

Na interposição fraudulenta presumida, o importador ostensivo não comprova **a origem, disponibilidade e transferência dos recursos financeiros** utilizados na operação de importação por “conta própria” (simulada) nem a fiscalização também comprova quem forneceu tais recursos ao importador. Neste caso, como não há identificação do real adquirente ou importador da mercadoria, a participação deste é presumida, consequentemente, quem responde pela infração é importador ostensivo, nos termos do artigo 23, § 2º, do Decreto-lei nº 1.455, de 1976.

Enquanto que a interposição fraudulenta (comprovada) é aquela em que o importador ostensivo ou a fiscalização comprova **a origem, disponibilidade e transferência dos recursos financeiros** utilizados na operação de importação por “conta própria” (simulada ou aparente), mas tais recursos não são do importador ou não são originários da sua atividade econômica (não são lícitos), mas fornecidos por terceiros. Neste tipo de interposição, há (i) identificação do real adquirente e importador (oculto), provedor dos recursos financeiros, e (ii) presunção da operação de importação por conta e ordem de terceiro (art. 27 da Lei nº 10.637, de 2002).

De acordo com a descrição dos fatos que integra o Auto de Infração (fls. 33/41), corroborados pelas robustas provas coligidas aos autos, infere-se que a autuada agiu como interposta pessoa da responsável solidária, a real adquirente e importadora, que foi quem, de fato, forneceu os recursos financeiros necessários aos pagamentos das despesas de transporte e armazenamento, à liquidação dos contratos de câmbio e aos recolhimentos dos tributos devidos na operação de importação, o que era realizado, de forma dissimulada, por meio de antecipações e remessas de valores à autuada.

No mesmo sentido, há nos autos um conjunto de provas indiciárias que, de modo congruente, conduz a conclusão inevitável de que autuada apenas cedera o seu nome, com vista a ocultação da real adquirente da mercadoria, complementando o ajuste doloso que resultou na concretização da infração por interposição fraudulenta. Além disso, a recorrente não contestou tais provas e tampouco trouxe aos autos quaisquer documentos que infirmassem as conclusões apresentadas pela fiscalização.

Com base nessas considerações, resta cabalmente demonstrado que as condutas relatadas e provadas nos autos subsumem-se à hipótese da infração denominada de interposição fraudulenta (comprovada), definida no art. 23, V, do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, sancionada com pena de perdimento por dano erário, que, no caso em tela, na impossibilidade da apreensão das mercadorias, foi substituída pela multa de 100% do valor da operação, nos termos dos §§ 1º e 3º do citado art. 23.

Também fica demonstrado que a responsabilidade solidária pela referida multa foi corretamente imputada a recorrente, haja vista que ficou comprovado nos autos que ela forneceu os recursos financeiros utilizados nas operações de importação, o que, por presunção (art. 27 da Lei nº 10.637, de 2002), equivale à operação importação por sua conta e ordem, que se enquadra, perfeitamente, nos ditames do art. 95, V, do Decreto-lei nº 37, de 1966.

### III DA CONCLUSÃO

Por todo o exposto, vota-se pelo: a) não conhecimento dos recursos voluntários das pessoas físicas e do recurso de ofício, por falta de objeto, uma vez que os **sócios da responsável solidária e recorrente, Interdiesel do Brasil Ltda., não foram formalmente**

integrados ao polo passivo das autuações; e b) conhecimento do recurso voluntário da responsável solidária, dar parcial provimento a preliminar de sujeição passiva solidária suscitada, para reconhecer a ausência de inclusão dos sócios no pólo passivo das autuações, e no mérito, negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento