

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

Processo nº 10711.001272/2005-87
Recurso nº 343.636 Voluntário
Acórdão nº 3102-00.588 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de fevereiro de 2010
Matéria MULTA DIVERSA
Recorrente MASTER IMPORTAÇÃO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 06/10/2003

AUTO DE INFRAÇÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DEFESA NÃO COMPROVADO. NULIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

Não é passível de nulidade, por cerceamento de direito defesa, o Auto Infração que apresenta perfeita descrição do fato ilícito, o correto enquadramento legal e a adequada instrução probatória, exigida no art. 9º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 06/10/2003

PENALIDADE PECUNIÁRIA. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL. PRESCRIÇÃO DA PRETENSÃO PUNITIVA. PROCEDIMENTO DE NATUREZA TRIBUTÁRIA.

A Lei nº 9.873, de 1999, trata da prescrição da ação punitiva da Administração Pública Federal, direta e indireta, em face da aplicação de penalidade decorrente do exercício do poder de polícia. Diversamente, a prescrição da ação de cobrança da penalidade pecuniária de natureza tributária segue o regramento estabelecido no art. 174 do CTN.

OPERAÇÃO DE IMPORTAÇÃO. NÃO-COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS RECURSOS. FATO PRESUNTIVO DA INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA.

A falta de comprovação da origem e disponibilidade dos recursos próprios utilizados na operação de importação caracteriza, por presunção, a prática da interposição fraudulenta no comércio exterior, definida no inciso V, combinado com o § 2º, do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976.

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

1

Diante da impossibilitada de apreensão, por não ter sido localizada ou por ter sido consumida, converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria a pena de perdimento a que estaria sujeita a mercadoria importada.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA SEM COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DE RECURSOS PRÓPRIOS. INFRAÇÃO SANCIONADA COM A PENA DE PERDIMENTO.

Continua sendo sancionada com a pena de perdimento por dano ao erário, prevista no § 1º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, ou, conforme o caso, com a penalidade pecuniária sucedânea, equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, fixada no § 3º do citado artigo, a conduta do importador (ostensivo), na hipótese de **interposição fraudulenta na importação sem comprovação da origem dos recursos próprios**, tipificada no inciso V, c/c § 2º, do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976.

A multa prevista no *caput* do art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, sanciona a conduta do importador (ostensivo) somente na hipótese de **interposição fraudulenta na importação com recursos de terceiros ou mediante cessão do nome**, hipótese de que não cuida a presente autuação.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidas as Conselheiras Beatriz Veríssimo de Sena e Nanci Gama, que davam provimento parcial para reduzir a multa a 10% do valor aduaneiro. Os conselheiros Celso Lopes Pereira Neto e Luis Marcelo Guerra de Castro votaram pela conclusão.

Luis Marcelo Guerra de Castro - Presidente

José Fernandes do Nascimento - Relator

EDITADO EM: 01/03/2010

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Luis Marcelo Guerra de Castro, José Fernandes do Nascimento, Celso Lopes Pereira Neto, Nanci Gama, Beatriz Veríssimo de Sena e Nilton Luiz Bartoli.

Relatório

Trata-se de aplicação de penalidade pecuniária, formalizada por meio do Auto de Infração de fls. 1/4, em que é exigida multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria estrangeira importada, discriminada no extrato da Declaração de Importação (DI) de fls. 10/13, sucedânea da pena de perdimento a que seria submetida, não fosse caracterizada a impossibilidade de sua apreensão, por ter sido comercializada ou dada a consumo. O

fundamento legal da conversão da penalidade de perdimento em multa consta do § 3º do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976, com a redação dada pelo artigo 59 da Lei nº 10.637/2002.

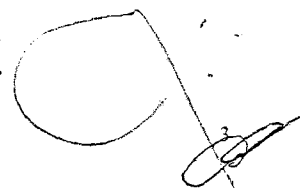
Os fatos que motivaram a presente autuação e as alegações de defesa apresentadas na peça impugnatória foram assim resumidos no relatório integrante do Acórdão recorrido, *in verbis*:

Depreende-se da descrição dos fatos do auto de infração que a interessada submeteu a despacho mercadorias amparadas pela Declaração de Importação (DI) nº 03/0855535-4, registrada em 06/10/2003. Constatado que a interessada estava submetida aos procedimentos especiais previstos na Instrução Normativa (IN) SRF nº 228/2002, em seu estabelecimento matriz, a entrega das mercadorias foi condicionada à apresentação de garantia no valor de R\$ 254.439,00, estipulada com base no disposto no artigo 7º de referida IN. Apresentada carta de fiança emitida pelo Banco Safra S.A., as mercadorias foram entregues à interessada. O procedimento fiscal concluiu que não houve comprovação da origem, disponibilidade nem efetiva transferência de recursos por ela movimentados/empregados em operações de comércio exterior, com ocultação da real importadora. Foi publicado no Diário Oficial da União o Ato Declaratório Executivo nº 10, de 14 de maio de 2004 da Alfândega no Porto de Manaus, declarando a interessada inapta no Cadastro da Pessoa Jurídica e inidôneos e ineficazes os documentos por ela emitidos a partir de março de 1998. Caracterizada a infração sujeita à pena de perdimento, conforme Relatório de Diligência Fiscal, com base no inciso V e parágrafos 1º e 2º do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976, a fiscalização intimou, por duas vezes a interessada para que devolvesse as mercadorias importadas ou indicasse sua localização. Em resposta às intimações, a interessada informou que já havia comercializado as mercadorias e que as mesmas já haviam sido consumidas. À vista dessa informação e com base no que dispõe o artigo 12, II, da IN SRF nº 228/2002, a fiscalização lavrou auto de infração para exigência de multa prevista no parágrafo 3º do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976. O valor da multa exigida teve por base o valor estipulado na garantia anteriormente apresentada, ou seja, aquele constante na carta de fiança emitida pelo Banco Safra S.A.

Cientificada por via postal (AR às fls. 185). A interessada apresentou a impugnação tempestiva de folhas 189 a 199, anexando os documentos de folhas 200 a 304.

A impugnante alega que o auto de infração se baseou no Ato Declaratório Executivo de inaptidão de seu CNPJ, porém os efeitos desse ato se encontram suspensos por força de medida judicial concedida pelo Tribunal Regional Federal da 1ª Região, em razão de recurso hierárquico interposto junto ao Secretário da Receita Federal.

Defende que o auto de infração deve ser declarado insubsistente e o fiador intimado a não promover nenhum pagamento em favor



da União até o deslinde final do processo administrativo nº 10283.101249/2003-17.

Defende que, à vista do disposto no artigo 9º do Decreto nº 70.235/1972, o auto de infração deveria ter sido instruído com o despacho decisório do Secretário da Receita Federal que imputasse à impugnante o ilícito de interposição fraudulenta, fato que não ocorreu porque o auto de infração foi lavrado anteriormente à confirmação final da ocorrência do ilícito e, portanto, deve ser declarado nulo.

Defende também que a cobrança do auto de infração está suspensa pelo que dispõe o artigo 62 do Decreto nº 70.235/1972, considerando a medida judicial que concedeu o efeito suspensivo.

Requer a declaração de nulidade do auto de infração, assim como seja oficiado o Banco Safra S.A. para que suspenda todo e qualquer procedimento de execução da Carta de Fiança nº 155.776-1, nos termos do artigo 151, III, do Código Tributário Nacional.

Requer ainda que seja realizada diligência à Inspeção da Receita Federal em Manaus, com o intuito de confirmar que o processo administrativo nº 10283.101249/2003-17 está pendente de julgamento em última instância administrativa, bem como encontra-se suspenso por ordem judicial. (Grifos originais).

Na sessão de 9/05/2008, a Primeira Turma da DRJ – Florianópolis/SC proferiu o Acórdão nº 07-12.473 (fls. 310/315), em que, por unanimidade de votos, considerou procedente o lançamento e manteve integralmente a exigência da multa aplicada, cuja ementa segue transcrita:

Assunto: Obrigações Acessórias

Data do fato gerador: 06/10/2003

OCULTAÇÃO DO RESPONSÁVEL PELA OPERAÇÃO DE COMÉRCIO EXTERIOR. DANO AO ERÁRIO. CONVERSÃO EM MULTA.

Considera-se dano ao Erário ocultação do responsável pela operação de comércio exterior, infração punível com a pena de perdimento, que é convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro caso as mercadorias não sejam localizadas ou tenham sido consumidas.

Lançamento Procedente.

Em 26/06/2008, a interessada foi cientificada do referido julgado por meio do Edital de fl. 324, afixado em dependência, franqueada ao público, da Unidade preparadora em 11/06/2008. Inconformada, em 23/07/2008, a autuada protocolou na agência dos Correios o recuso voluntário de fls. 331/350, alegando, em síntese, o seguinte:

- a) não houve cessão de nome a terceiros, posto que a importação da mercadoria foi feita em nome da recorrente e, em seguida, revendida no mercado interno para um cliente, acompanhada de nota fiscal de venda.

Na época, as importações por encomenda eram tratadas como importação por conta própria e as compras por ela realizadas a prazo eram vendidas à vista, com o pagamento de todos os tributos e sem nenhuma vantagem ilícita;

- b) a comprovação de que o real importador ficou oculto daria ensejo a penalidade de 10% (dez por cento) do valor da operação e não a inaptidão da inscrição autuada no CNPJ;
- c) segundo o Acórdão o recorrido, o fundamento da autuação não seria a declaração de inaptidão da inscrição da recorrente no CNPJ, mas sim a ocultação do real responsável pela operação de importação, porém, inexistente nos autos qualquer informação sobre a referida operação de importação, o adquirente no mercado interno da mercadoria importada e os recursos empregados na operação que propiciasse tal conclusão;
- d) mesmo que a presente penalidade fosse passível de aplicação, já teria ocorrido a prescrição da pretensão punitiva, prevista no art. 1º da Lei nº 9.873, de 1999, posto que não se trata de penalidade tributária, mas de legislação sobre o exercício do poder de polícia da Administração Pública federal;
- e) a presente autuação é nula por falta de base fática, motivação e cerceamento do direito de defesa, nos termos do art. 10, combinado com o disposto no art. 59, II, do Decreto nº 70.235, de 1972, e do art. 50 da Lei nº 9.784, de 1999; e
- f) a presente pena de perdimento foi revogada, em consequência da superveniência de penalidade mais benéfica, prevista no art. 33 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, que apenou a mesma hipótese fática com multa de 10% (dez por cento) do valor da operação.

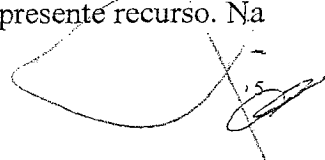
No final, requer a recorrente a declaração de nulidade da autuação, por falta de suporte fático, motivação e cerceamento do direito de defesa, e o cancelamento da fiança bancária.

Por meio das Intimações de fls. 380/381, a autuada foi intimada a apresentar nova procuração em nome do procurador João Manoel Reis Ribeiro de Souza Gonçalves Affonso, posto que a apresentada encontrava-se vencida, conforme § 1º da Cláusula 8ª do contrato social consolidado de fls. 360/364.

Em resposta (fls. 385/395), o Sr. João Manoel informou que era procurador da sócia majoritária da recorrente, com 95% do capital social, estando plenamente apto a nomear procurador para esta sociedade, conforme procuração de fls. 387.

O Sr. Américo Giuseppe Galizia, nomeado liquidante da sociedade em 06/06/2005 (documentos de fls. 373/377), por meio da correspondência de fl. 397, informou que não é mais o liquidante da recorrente.

Em cumprimento ao despacho de fl. 401, os presentes autos foram enviados ao extinto Terceiro Conselho de Contribuintes, para fins de julgamento do presente recurso. Na



sequência, na sessão de 19 de outubro de 2009, em cumprimento ao disposto no art. 49 do Anexo II do Regimento Interno do Carf, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, os presente autos foram distribuídos, mediante sorteio, a este Conselheiro.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Relator

O presente recurso é tempestivo, atende aos demais requisitos de admissibilidade e versa sobre matéria tributária da competência julgadora deste Colegiado, portanto, dele tomo conhecimento.

I- DAS PRELIMINARES

Em preliminar, a recorrente alega que:

- a) houve prescrição da pretensão punitiva, prevista no art. 1º da Lei nº 9.873, de 1999, posto que não se trata de penalidade estabelecida no âmbito da legislação tributária, mas de infração à legislação sobre o exercício do poder de polícia da Administração Pública Federal; e
- b) é nulo o presente auto de infração por falta de base fática, motivação e cerceamento do direito de defesa, nos termos do art. 10, combinado com o disposto no art. 59, II, do Decreto nº 70.235, de 1972, e do art. 50 da Lei nº 9.784, de 1999.

Da prescrição da pretensão punitiva.

A Lei nº 9.873, de 1999, trata do prazo de prescrição da ação punitiva da Administração Pública Federal, direta e indireta, no exercício do poder de polícia.

Diversamente, a penalidade pecuniária de que trata o presente procedimento fiscal decorre de infração à dispositivos da legislação tributária e aduaneira, que, em face das circunstâncias relatadas nos autos, converteu-se em obrigação principal, nos termos do art. 113 do CTN.

Dessa forma, tratando-se de penalidade de natureza estritamente tributária, o prazo decadencial do direito de aplicação (formalização) da penalidade e prescricional da ação de cobrança do valor exigido têm regramento específico, a saber, os enunciados normativos veiculados pelos arts. 173 e 174 do CTN, respectivamente.

Em consonância com disposto nos referidos preceitos legais, os processo e procedimentos de natureza tributária foram expressamente excluídos do âmbito de aplicação da Lei nº 9.873, de 1999, conforme disposto no seu art. 5º, a seguir transcrito:

Art. 5º O disposto nesta Lei não se aplica às infrações de natureza funcional e aos processos e procedimentos de natureza tributária.

Assim, fica cabalmente demonstrado a improcedência da presente alegação. Por tal razão, rejeito a presente preliminar.

Da nulidade do Auto de Infração.

Alega a recorrente que a presente autuação é nula por falta de base fática e motivação, que lhe daria sustentação; bem como pela ocorrência de cerceamento do direito de defesa.

Concessa venia, neste ponto, incorre em equívoco a recorrente. Com base nos elementos colacionados aos autos, verifico que o presente procedimento fiscal foi feito com base na legislação que rege a matéria, obedeceu aos prazos e procedimentos nela estabelecido, sendo ainda oportunizado amplo direito de defesa à autuada. Se não vejamos.

O fato que motivou a autuação, isto é, a interposição fraudulenta, encontra-se perfeitamente descrita no referido Auto de Infração e corroborado com robustos elementos probatórios colacionados aos autos. Da mesma forma, o enquadramento legal da infração cometida (inciso V, combinado com o disposto nos §§ 1º a 3º, do art. 23, do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, com as alterações posteriores) foi consignado corretamente na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fls. 5/9, estando, além do mais, em perfeita consonância com a referida situação fática motivadora da penalidade em questão.

Dessarte, o referido Auto Infração preenche adequadamente as exigências requisitos estabelecidos nos arts. 9º e 10 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, não apresentando qualquer mácula que possa machar a sua higidez.

Assim, fica evidenciado que, também neste ponto, não assiste razão a recorrente, por este motivo, também rejeito a presente preliminar.

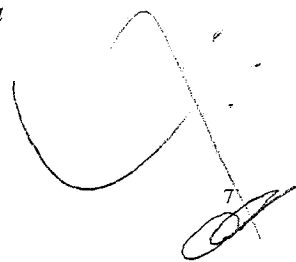
II- DO MÉRITO

Consta da Descrição dos Fatos que integra o Auto de Infração ora contestado que a interessada, por meio da DI nº 03/0855535-4, registrada em 06/10/2003, promoveu a importação de mercadoria que foi desembaraçada pela autoridade aduaneira mediante apresentação de carta de fiança, como forma de garantia do valor aduaneiro da operação, pois a interessada estava sendo submetida a procedimento especial de fiscalização, em conformidade com o estabelecido no art. 7º da Instrução Normativa SRF nº 228, de 21 de outubro de 2002, a seguir transcrito:

Art. 7º Enquanto não comprovada a origem lícita, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos necessários à prática das operações, bem assim a condição de real adquirente ou vendedor, o desembaraço ou a entrega das mercadorias na importação fica condicionado à prestação de garantia, até a conclusão do procedimento especial.

§ 1º A garantia será equivalente ao preço da mercadoria apurado com base nos procedimentos previstos no art. 88 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, acrescido do frete e seguro internacional, e será fixada pela unidade de despacho no prazo de dez dias úteis contado da data da instauração do procedimento especial.

(...).

A handwritten signature in black ink is written over a circular official stamp. The signature is stylized and appears to be a single continuous stroke. The stamp is partially visible beneath the signature.

Encerrado o referido procedimento especial de fiscalização, por intermédio do Relatório de Diligência Fiscal de fls. 19/38, assim se pronunciou a autoridade fiscal a respeito da atuação da recorrente nas operações de comércio exterior, *in verbis*:

(...), torna-se evidente que a Máster Importação Ltda foi fundada para operar em suas atividades de maneira engenhosamente arquitetada, para que a Máster Marine Importação e Exportação Ltda permanecesse oculta, juntamente com seu quadro societário. Evidente se torna, também, que nessas práticas houve dano ao Erário. (grifos originais).

Com base em tal conclusão, a autoridade fiscal autuante, em cumprimento ao que determina o inciso II do art. 12 da referida Instrução Normativa, intimou a interessada (Intimação de fls. 41/42 e 171/172) a devolver a citada mercadoria. Em resposta (fls. 173/174), informou a recorrente que já tinha vendido a mercadoria e o seu adquirente já lhe havia dado a consumo.

Assim, diante da impossibilidade de apreensão da mercadoria, foi lavrado o presente Auto de Infração, para exigência da multa prevista no parágrafo 3º do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1996, com a redação dada pelo artigo 59 da Lei nº 10.637, de 2002, em face do cometimento da infração por dano ao erário tipificada no inciso V, combinado com o disposto no § 1º, do citado artigo 23, todos 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.

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

§ 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.

(...).

Na Descrição dos Fatos de fls. 05/09, a autoridade fiscal consignou que o motivo da presente autuação foi o cometimento pela recorrente do ilícito da interposição fraudulenta, fato presumido a partir da não-comprovação pela autuada da origem lícita, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na operação de importação de que trata o presente procedimento fiscal.

Da presunção da interposição fraudulenta no comércio exterior.

A presunção, assim como o indício, é modalidade de prova indireta, obtida mediante um processo lógico, consistente na associação entre determinado fato provado (fato

indiciário ou presuntivo), cuja existência é certa, e um fato desconhecido (fato indiciado, probando ou presumido), cuja existência é provável.

A maioria doutrina divide as presunções em dois grandes grupos: a) as presunções comuns, humanas ou *hominis*; e b) as presunções legais ou de direito, que por sua vez se subdividem em relativas (ou *juris tantum*), absolutas (ou *jure et de jure*), e mistas (ou qualificadas).

Em decorrência das peculiaridades do caso em apreço, a modalidade que aqui interessa abordar são as presunções relativas ou *juris tantum*, que se caracterizam por admitirem a produção de prova em contrário, haja vista que a presunção de interposição fraudulenta se inclui nesta modalidade, conforme estabelecido o § 2º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, com redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637, de 2002, a seguir reproduzido:

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

(...)

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

(...).

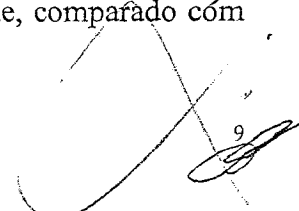
Trata-se, portanto, de presunção relativa em que há inversão do ônus da prova em favor da fiscalização aduaneira. Logo, provando esta a incompatibilidade entre o volume de recursos financeiros transacionados nas mencionadas operações e a sua incompatibilidade com a capacidade econômico financeira do importador, fica este obrigado a provar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas referidas operações. Assim, somente quando não houver a dita comprovação pelo importador ou exportador é que estará configurada, por presunção, a interposição fraudulenta de terceiros na operação de comércio exterior.

Da não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.

A caracterização da existência da presunção da interposição fraudulenta da autuada decorreu do fato dela, no âmbito do procedimento especial de fiscalização, que resultou na expedição do Ato Declaratório de inaptidão da sua inscrição no CNPJ (fl. 40), em consequência do fato dela não ter comprovado a origem lícita, disponibilidade e transferência dos recursos financeiros empregados nas operações de importação realizadas nos anos de 1998 a maio de 2003, no total de 669 despachos aduaneiros de importação, que resultou no valor financeiro total de R\$ 60.267.565,36.

No Relatório de Diligência Fiscal de fls. 19/39, informa a autoridade fiscal, em apertada síntese, o seguinte:

1) causou-lhe surpresa ao ver tamanho discrepância entre o volume físico e financeiro das transações comerciais de importação realizada pela recorrente, comparado com



o seu ínfimo capital social de apenas R\$ 10.000,00, que prevaleceu, desde a sua constituição até novembro de 2002, quando teve um pequeno aumento;

2) intimada a apresentar a documentação comprobatória do financiamento de terceiros a autuada, esta nada apresentou. Também não comprovou, apesar intimada, a integralização do capital social;

3) os livros de registro de entrada e saída de mercadorias apresentados não preenchiam as formalidades extrínsecas e as intrínsecas exigidas pela legislação comercial e fiscal;

4) uma das contas-corrente bancária movimentada pela autuada tinha o mesmo endereço da pessoa jurídica Master Marine Importação e Exportação Ltda., da qual o Sr. Jorge Luís Chammas Camasmie detém 99% do capital social, sendo o percentual de 1% do Sr. Paulo André Chammas Camasmie (fl. 26);

5) com base no contrato social e nos seus aditivos apurou que, desde o momento da constituição da sociedade, em 20/08/1996, até 14 de novembro de 2002 (sexto aditivo), integrava a referida sociedade o sócio Jorge Luís Chammas Camasmie, com 98% das quotas do capital social. Na referida data, ele foi substituído pela pessoa jurídica Markus Holding Sociedad Anônima, sediada em Montevideu/Uruguai, cujo procurador era próprio Jorge Luís. Atualmente, o Sr. João Manoel Reis Ribeiro de Souza Gonçalves Affonso, ex-sócio gerente da autuada, é quem é o procurador da nova sócia da recorrente, conforme procuração de fls. 388/395;

6) a referida alteração contratual coincidiu com o momento em que SRF começou a controlar as operações de comércio exterior, mediante análise da situação fiscal, econômica e financeira das empresas importadoras, como condição para a habilitação no Siscomex;

7) nos exercícios anteriores ao ano 2001, a pessoa jurídica autuada apresentou crescentes prejuízos. Após o início da ação fiscal, no exercício 2002, para fins de aumento de capital social, ela apresentou um pequeno lucro;

8) os Balanços Patrimoniais e as Demonstrações dos Resultados dos Exercícios foram adulterados, provavelmente, com o objetivo de apresentar resultados mais favoráveis;

9) as importações de lanchas de alto-mar eram embarcadas diretamente dos países de fabricação para o Brasil, porém, as respectivas faturas comerciais faziam um percurso triangular, geralmente, passando por uma empresa sediada no Uruguai, que as emitia para autuada com valor subfaturado;

10) com base nas notas fiscais de saídas constatou que foram feitas vendas à empresa inexistente de fato, no valor de R\$ 1.184.391,39, e a Empresa de Pequeno Porte (EPP), no valor de R\$ 1.928.357,00;

11) o endereço da empresa Markus Holding Sociedad Anônima no Uruguai é o mesmo das empresas emitentes das faturas comerciais que acobertavam as operações de importação da autuada;

12) o Sr. João Manoel Reis Ribeiro de Souza Gonçalves Affonso, ex-sócio gerente da autuada, em entrevista, confessou que os sócios-gerentes Pedro Ferreira Guimarães (participação de 1% no capital social) e Domingos Edilce de Lima (também participação de 1%

no capital social), ambos residentes em Manaus/AM, foram arregimentados por intermédio de anúncio em jornal. Este último, em entrevista, afirmou que foi convidado para ser sócio pelo Sr. Jorge Luís Chammas Camasmie, que lhe prometera uma remuneração mínima de R\$ 1.000,00 por mês. Informou ainda que a recorrente não tinha empregados e que a maior parte de suas vendas eram realizadas no eixo litoral carioca-paulista;

13) por fim, concluiu que a autuada fora constituída para manter resguardadas pessoas físicas e jurídicas, não as expondo às responsabilidades advindas dessas transações.

Com base no referido Relatório e nos documentos acostados aos autos, verifico que o *modus operandi* da autuada é típico de pessoa jurídica de fachada, interposta pessoa, presta-nome, conforme acima definido. Senão vejamos.

a) o seu quadro societário integra pessoa física com ínfima ou insignificante participação no capital social, o denominado sócio “laranja”, normalmente, pessoa de pouca instrução, ingênua, simples ou sem recursos materiais, que sede seu nome em troca de uma pequena remuneração;

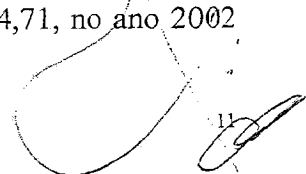
b) o referido sócio minoritário é quem exerce a função de sócio-gerente na sociedade, por uma razão elementar, é ele quem “responderá” pelas dívidas da sociedade perante terceiros, inclusive o fisco, em decorrência dos atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei ou contrato social, o que, geralmente, ocorre nesse tipo de fraude;

c) a sociedade é administrada por procuração, ou seja, quem tem o real poder de mando na sociedade é o procurador, papel exercido pelo verdadeiro dono da sociedade ou pessoa de sua confiança. No presente caso, a situação é tão absurda, que o procurador da sócia majoritária da autuada, que detém 98% do seu capital social, com poderes ilimitados para administrá-la, foi constituído como procurador, com poderes de administração. A situação é, no mínimo hilária, quem é portador de todo o poder de mando na sociedade é nomeado procurador por quem não tem poder algum;

d) participa do seu quadro social, uma pessoa jurídica de capital social inexpressivo, sediada em paraíso fiscal, cujo administrador/procurador (figura sempre presente, no caso em tela), inicialmente, era Sr. Jorge Luís Chammas Camasmie (sempre ele), e atualmente o Sr. João Manoel Reis Ribeiro de Souza Gonçalves Affonso (sempre ele), pessoa física que também figura como procurador da recorrente. Observa-se ainda que, coincidentemente, quando o Sr. Jorge Luís Chammas Camasmie deixa o encargo de procurador sempre quem ocupa o seu lugar é o Sr. João Manoel Reis Ribeiro de Souza Gonçalves Affonso;

e) não tem empregados nem bens no seu ativo permanente. Todos os recursos foram desviados da empresa, provavelmente, para o patrimônio do real proprietário. A título de exemplo, no exercício de 2002, a autuada teve uma receita bruta operacional de R\$ 23.562.021,15 (DRE de fl. 117) e lucro final inexpressivo de R\$ 58.961,64. Neste mesmo ano, em 31/12/2002, as contas do Disponível do Ativo Circulante (Caixas e Bancos e Aplicações Financeiras) registravam um saldo de R\$ 125.410,61 (fl. 126); e

f) como explicar que a recorrente, com capital social e de giro insignificante e sem patrimônio imobiliário, realizou importações no valor de R\$ 21.124.834,71, no ano 2002



(fl. 30)? Com a resposta a autoridade fiscal responsável pelo procedimento especial de fiscalização:

(...), torna-se evidente que a Máster Importação Ltda foi fundada para operar em suas atividades de maneira engenhosamente arquitetada, para que a Máster Marine Importação e Exportação Ltda permanecesse oculta, juntamente com seu quadro societário. Evidente se torna, também, que nessas práticas houve dano ao Erário. (grifos originais).

Das alegações recursais.

No presente recurso alega a recorrente que, no presente caso, não houve cessão de nome a terceiros, posto que a importação da mercadoria fora realizada em seu nome e, em seguida, revendida no mercado interno para um cliente, mediante emissão de nota fiscal de venda. Na época, as importações por encomenda eram tratadas como importação por conta própria e as compras por ela realizadas a prazo eram vendidas à vista, com o pagamento de todos os tributos e sem nenhuma vantagem ilícita.

Incorre em equívoco a recorrente, com devida vênia. O fundamento da presente autuação não foi a comprovação da utilização de recursos de terceiros na operação de importação. Na verdade, a infração que resultou na aplicação da presente penalidade foi a falta de comprovação da origem lícita, disponibilidade e transferência dos recursos próprios utilizados na referida operação de importação.

Alega a recorrente que o Acórdão recorrido considerou a ocultação do real responsável pela operação de importação como sendo o fundamento da autuação, porém, inexistente nos autos qualquer informação sobre a referida operação de importação, o adquirente no mercado interno da mercadoria importada e os recursos movimentados que propiciasse tal conclusão.

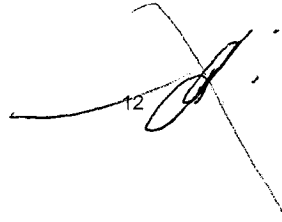
Também não procede esta alegação, haja vista que, conforme exposto anteriormente, os fatos que embasaram a presente autuação foram apurados e comprovados no procedimento especial de fiscalização, levado a efeito na Alfândega do Porto de Manaus, Unidade aduaneira da SRF que jurisdicionava o estabelecimento matriz da recorrente, que deu origem ao processo nº 10283.101249/2002-17, resultando na expedição do Ato Declaratório Executivo nº 10, de 14 de maio de 2004, publicado no DOU de 17/05/2004 (fl. 40), que declarou inapta a inscrição da recorrente no CNPJ desde 12 de março de 1998.

Do referido Ato Declaratório recorreu administrativamente a interessada, não obtendo êxito. Da mesma forma, melhor sorte não teve no âmbito do Poder Judiciário, pois ingressou com Mandado de Segurança na Seção Judiciária Federal de Manaus, por meio do processo nº 2004.32.00.005751-6, pleiteando a anulação do referido Ato Declaratório. Na sentença, a ação foi julgada sem exame de mérito por falta de interesse processual, conforme despacho proferido em 29/06/2005, por aquele Juízo¹, a seguir transcrito:

DEVOLVIDOS C/ SENTENÇA S/ EXAME DO MÉRITO FALTA DE INTERESSE PROCESSUAL/ PERDA DE OBJETO.

Dessa forma, estão confirmados, tanto na esfera administrativa como na judicial, que os fatos apurados e narrados pela autoridade fiscal, segundo os quais a interessada não comprovou a origem, a disponibilidade e transferência dos recursos financeiros movimentados nas operações de importação, o que tipifica, por presunção legal, a hipótese de

¹ Disponível em: < <http://processual.trf1.gov.br> >. Consulta em: 23 dez. 2009.



interposição fraudulenta prevista no § 2º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, com as alterações.

Como nenhuma informação ou documento foi apresentado com vistas a comprovação dos fatos em destaque, por conseguinte, o fato presumido deve ser considerado adequado para fins de imputação da conduta infracional em tela e aplicação da respectiva multa.

Além disso, por se tratar de fato presumido, o ônus de comprovar o fato presuntivo (a inexistência de interposição fraudulenta) passou a ser da autuada, o que não foi feito. Aliás, nenhuma prova foi colacionada aos autos que infirmasse tal presunção.

Por fim, alega a recorrente que a presente pena de perdimento estaria revogada, por força da superveniência de penalidade mais benéfica, instituída no art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, que passou a sancionar a mesma hipótese fática com multa de 10% (dez por cento) do valor da operação.

Inicialmente, cabe destacar que, a partir da vigência do art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, o referido assunto tem suscitado amplas controvérsias no âmbito da doutrina e jurisprudência, administrativa e judiciária. Assim, antes de analisar o cerne da presente controvérsia, apresentarei uma breve exposição acerca do tema, na tentativa de apresentar um entendimento que confira o real significado e alcance jurídicos aos preceitos legais que dispõem sobre a matéria e que seja, simultaneamente, compatível com ordenamento jurídico do País.

Da interposição fraudulenta na operação de comércio exterior: infração e penalidade aplicável.

Até 15 de junho de 2007, a única infração por interposição fraudulenta no comércio exterior, existente no direito positivo aduaneiro do País, era a descrita no inciso V, combinado com o disposto no § 2º, do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976. A partir da referida data, com entrada em vigor do *caput* do art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, ao lado da referida **norma geral de interposição fraudulenta**, passou a existir, concomitantemente, no ordenamento jurídico nacional uma **norma especial de interposição fraudulenta**, refimo-me à novel infração descrita no citado preceito normativo.

Dessa forma, para facilitar análise sistemática das hipóteses fáticas descritas nos mencionados comandos legais, transcrevo a seguir, lado a lado, os dispositivos legais do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, e da Lei nº 11.488, de 2007, que dispõem sobre a matéria em apreço:

Art. 23, V, c/c §§ 1º a 3º, do DL nº 1.455/76, com redação dada pela Lei nº 10.637/2002.	Art. 33 da Lei nº 11.488/2007, c/c art. 81 da Lei nº 9.430/1996.
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	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\$

responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.	5.000,00 (cinco mil reais).
§ 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias.	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.
§ 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.	- Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1966, com redação dada pela Lei nº 10.637/2002.
§ 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.	Art. 81. Poderá, ainda, ser declarada inapta, nos termos e condições definidos em ato do Ministro da Fazenda, a inscrição da pessoa jurídica que deixar de apresentar a declaração anual de imposto de renda em um ou mais exercícios e não for localizada no endereço informado à Secretaria da Receita Federal, bem como daquela que não exista de fato.
(...). (grifos não originais).	§ 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.
	(...). (grifos não originais)

Com base nos citados preceitos legais, verifica-se que ambos os tipos descritos têm no núcleo da conduta vedada a **ocultação** ou **acobertamento**, expressões que têm o mesmo significado. As pessoa ocultas ou acobertadas também seriam as mesmas, a saber, **o sujeito passivo, o real vendedor, comprador ou responsável** pela operação de comércio exterior, que correspondem aos **reais intervenientes ou beneficiários** da referida operação. A diferença entre as hipóteses das infrações descritas está (i) na forma de ocultação ou acobertamento, (ii) na penalidade aplicável e (iii) nos possíveis destinatários da sanção (os sancionados), o que se demonstrará a seguir.

Com o propósito de facilitar a conclusão ao final apresentada, no quadro comparativo a seguir reescrevo o texto dos referidos dispositivos legais, procurando evidenciar, isoladamente, o significado dos vários elementos que compõem a hipótese fática das infrações em destaque.

Art. 23, V, c/c §§ 1º a 3º, do DL nº 1.455/76, com redação dada pela Lei nº 10.637/2002.	Art. 33 da Lei nº 11.488/2007, c/c art. 81 da Lei nº 9.430/1996.
Núcleo da conduta: ocultar o sujeito passivo, o real vendedor, comprador ou responsável pela operação de comércio exterior	Núcleo da conduta: acobertar os reais intervenientes ou beneficiários da operação de comércio exterior.
Quem será ocultado: o sujeito passivo, o real vendedor, comprador ou responsável pela operação de comércio exterior.	Quem será acobertado: os reais intervenientes ou beneficiários da operação de comércio exterior.
Forma de ocultação: mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.	Forma de acobertamento: mediante cessão do nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios.
Quem é o responsável pela fraude, simulação ou interposição fraudulenta (destinatário da	Quem é o responsável pela cessão do nome e/ou documentos (destinatário da sanção): a

sanção): a pessoa interposta (importador ostensivo ou de direito) e a pessoa interponente (importador oculto ou de fato), conjuntamente.	interposta pessoa (importador ostensivo ou de direito), isoladamente.
---	---

Por serem estranhas a presente lide e apresentarem peculiaridades próprias, não será aqui analisado a conduta do acobertamento dos reais intervenientes ou beneficiários das operações de comércio exterior, mediante fraude ou simulação. Da mesma forma, por se tratar de operação de importação, não será apreciado os elementos do tipo atinentes à operação de exportação.

Dessarte, a presente abordagem terá como foco apenas a figura da ocultação mediante interposição fraudulenta de terceiros na operação de importação.

Do significado para o direito aduaneiro da expressão interposição fraudulenta de terceiros.

O significado jurídico do termo **interposição** é definido por De Plácido e Silva², com a seguinte dicção, *in verbis*:

Do latim “iterpositio”, do verbo “interponere” (pôr entre, meter de permeio, interpor), sem que se afaste do seu literal sentido de ação de pôr de permeio ou entre duas coisas ou pessoas, possui o vocábulo na técnica jurídica duas especiais aplicações:

a)- Quer significar a intervenção de uma pessoa em negócio alheio por ordem de seu dono ou a mandato dele. A pessoa interveniente diz-se interposta, isto é, posta ou colocada entre uma e outra, para cumprir ou realizar aquilo que o ordenante ou mandante não pôde fazer. É, assim, a interposta pessoa representada por uma terceira pessoa que vai executar o ato, a mando ou ordem de alguém porque esteja este impossibilitado de o fazer, ou porque assim o tenha determinado.

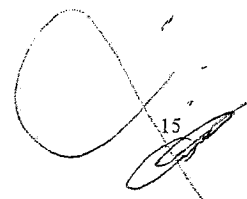
Por sua vez, Maria Helena Diniz³, atribui a expressão **interposta pessoa**, o seguinte significado, *ipsis litteris*:

Interposta pessoa seria aquele que comparece num dado negócio jurídico em nome próprio, mas no interesse de outrem, substituindo-o e encobrindo-o. Tratar-se-ia do presta-nome ou testa-de-ferro. Age em lugar do verdadeiro interessado que, por motivos não de todo lícitos, deseja ocultar sua participação num ato negocial.

Com base nas referidas definições, infere-se que, no âmbito jurídico, a figura da interposição de terceiro pode se dar de forma lícita ou ilícita. Será lícita quando a intervenção do terceiro em negócio jurídico alheio realiza-se em cumprimento de ordem ou mandato do terceiro. Neste caso, a pessoa posta ou colocada entre uma e outra, tem a função de cumprir ou realizar aquilo que o ordenante ou mandante não pôde fazer por impossibilidade física ou jurídica ou por conveniência. Por outro lado, a interposição ilícita ou fraudulenta é aquela em que a pessoa interposta realiza o negócio jurídico em nome próprio, mas no interesse de terceiro, substituindo-o e ocultando-o do conhecimento de terceiros.

² DE PLÁCIDO E SILVA. Vocabulário Jurídico. 20. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

³ DINIZ, Maria Helena. Dicionário jurídico. São Paulo: Saraiva. vol. II, p. 885.



No âmbito direito positivo aduaneiro, a interposta pessoa é aquela que se interpõe entre os órgãos de controle e fiscalização aduaneiros e o verdadeiro comprador/vendedor ou responsável pela operação de comércio exterior. De acordo com a legislação aduaneira atualmente em vigor, a interposição de terceiros nas operações de importação, foco da presente análise, pode se realizar de forma lícita ou ilícita, conforme se verá a seguir.

Das modalidades de importação atualmente previstas no direito positivo aduaneiro.

A legislação aduaneira atualmente em vigor prevê três modalidades de importação de mercadorias estrangeiras, a saber: a) a importação por conta própria; b) a importação por conta e ordem de terceiros; e c) a importação por encomenda.

A operação de **importação por conta própria** é aquela em que importador adquire a mercadoria no mercado externo, em seu nome e com recursos próprios, para posterior uso ou revenda a um comprador incerto no mercado interno. Neste tipo de operação é o próprio importador quem é o responsável pela transação comercial, a logística de transporte, o processamento do despacho aduaneiro, o pagamento dos tributos e demais despesas aduaneiras, revenda das mercadorias no mercado interno e emissão de documentos fiscais, registro e contabilização da operação. Esta operação caracteriza-se por ser uma relação jurídica simples ou bilateral entre as partes (exportador estrangeiro e importador nacional), sem qualquer intermediação de terceiros. Em outros termos, caracteriza-se como uma compra e venda direta no mercado externo, pura e simples, sem intermediário, com vista a incorporação da mercadoria no ativo permanente do importador ou posterior comercialização no mercado interno, varejista ou atacadista. Esta modalidade de importação, normalmente, é realizada por empresa industrial ou por empresa comercial detentora ou distribuidora, com exclusividade, de marca no mercado nacional.

A operação de **importação por conta e ordem de terceiros**⁴ é aquela em que uma pessoa jurídica adquire (a adquirente) as mercadorias no mercado exterior, com recursos próprios, e contrata uma outra pessoa jurídica (a importadora) para realizar a operação de importação, incluindo o despacho aduaneiro de importação e outros serviços relacionados com a transação comercial, com realização de cotação de preços e a intermediação comercial. Nesta modalidade de importação, as atividades de nacionalização da mercadoria são divididas entre duas pessoas jurídicas, a adquirente e a importadora. A adquirente realiza a compra direta da mercadoria no exterior, figurando o seu nome na fatura comercial (*commercial invoice*); fecha (contrata) e liquida (paga) o câmbio da operação (o fechamento e a liquidação do câmbio poderá ser feita pela importadora, porém, os recursos utilizados deverão ser fornecidos pela adquirente), enquanto que a importadora realiza, em seu próprio nome, todos os atos necessários ao processamento do despacho aduaneiro de importação: obtém o licenciamento para a importação da mercadoria (se exigida), elabora e registra a Declaração de Importação (DI) no Siscomex, efetua o pagamento dos tributos devidos na operação de importação e demais despesas aduaneiras (com recursos fornecidos pelo adquirente) etc. Esta modalidade de importação, normalmente, é realizada por empresa comercial importadora, inclusive *trading company*, que age como agente do adquirente.

A operação de **importação por encomenda**⁵ (ou importação para revenda a encomendante predeterminado) é aquela em que a pessoa jurídica importadora (i) adquire a

⁴ Introduzida no direito positivo aduaneiro por intermédio do art. 79 e seguintes da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, com vigência a partir de 27 de agosto de 2001, data da publicação da referida MP.

⁵ Introduzida no direito positivo aduaneiro por intermédio do art. 11 da Lei nº 11.281, de 20 fevereiro de 2006, com vigência a partir de 21 de fevereiro de 2006, data da publicação da referida Lei.

mercadoria diretamente do exportador estrangeiro, em seu nome e com recursos próprios, seguindo as ordens e as especificações do encomendante predeterminado, e (ii) realiza o despacho aduaneiro de importação, introduzindo a mercadoria no País (operação nacionalização). Em seguida, nos termos do contrato de exclusividade, revende as mercadorias no mercado interno ao comprador predeterminado (o encomendante). Neste tipo de operação, há dupla relação jurídica comercial, a saber: (i) a primeira relação dá-se entre o exportador estrangeiro e o importador (relação jurídica de compra e venda no mercado externo); e (ii) a segunda entre o importador e o encomendante predeterminado, o destinatário da mercadoria (relação jurídica de compra e venda no mercado interno).

Nesta última modalidade de importação, o relacionamento jurídico entre importador (comissário) e encomendante predeterminado (comitente) é regido por contrato de comissão, em que o encomendante ordena a compra da mercadoria ao importador, que em seu próprio nome e com recursos próprios, realiza a compra direta no exterior, assumindo os riscos inerentes à operação, bem como realiza os atos necessários ao processamento do despacho aduaneiro de importação, à contratação e liquidação da operação cambial, figurando o seu nome na fatura comercial (*commercial invoice*), emite nota fiscal de entrada e registra a operação nos livros fiscais próprios, revende a mercadoria ao encomendante, emite a nota fiscal de saída e registra a operação nos livros fiscais próprios etc.

Da interposição lícita de terceiros na operação de importação.

A interposição lícita na operação de importação se caracteriza pela intermediação de uma terceira pessoa, além do exportador estrangeiro e o real responsável pela importação da mercadoria, realizada de acordo como as exigências legais. Esta terceira pessoa atuará como (i) um mero prestador de serviços de despachos aduaneiro e intermediação comercial, como ocorre na importação por conta e ordem, ou como (ii) um comissário do comprador predeterminado da mercadoria (encomendante), na importação por encomenda.

No âmbito do direito aduaneiro, para que a importação por conta e ordem de terceiros seja reputada lícita, ela deverá atender as seguintes exigências legais⁶:

a) a pessoa jurídica contratante (o adquirente da mercadoria) deverá apresentar à Unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) de sua jurisdição cópia

⁶ Com base no inciso I do art. 80 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, os requisitos e condições para realização da modalidade de importação por conta e ordem de terceiro foram fixados nos arts. 2º e 3º da Instrução Normativa SRF nº 225, de 2002, a seguir transcritos:

"Art. 2º A pessoa jurídica que contratar empresa para operar por sua conta e ordem deverá apresentar cópia do contrato firmado entre as partes para a prestação dos serviços, caracterizando a natureza de sua vinculação, à unidade da Secretaria da Receita Federal (SRF), de fiscalização aduaneira, com jurisdição sobre o seu estabelecimento matriz.

Parágrafo único. O registro da Declaração de Importação (DI) pelo contratado ficará condicionado à sua prévia habilitação no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex), para atuar como importador por conta e ordem do adquirente, pelo prazo previsto no contrato.

Art. 3º O importador, pessoa jurídica contratada, devidamente identificado na DI, deverá indicar, em campo próprio desse documento, o número de inscrição do adquirente no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ).

§ 1º O conhecimento de carga correspondente deverá estar consignado ou endossado ao importador, configurando o direito à realização do despacho aduaneiro e à retirada das mercadorias do recinto alfandegado.

§ 2º A fatura comercial deverá identificar o adquirente da mercadoria, refletindo a transação efetivamente realizada com o vendedor ou transmitente das mercadorias".



do contrato firmado com a pessoa jurídica importadora e estar identificada na fatura comercial (*comercial invoice*) na qualidade de adquirente da mercadoria;

b) a pessoa jurídica importadora deverá: 1) estar habilitada no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex), como importadora por conta e ordem do adquirente, pelo prazo previsto no contrato; 2) informar no despacho aduaneiro de importação, em campo próprio da Declaração de Importação (DI), o número de inscrição do adquirente da mercadoria no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ); e 3) estar identificada no conhecimento de carga como consignatária ou endossatária.

Neste tipo de importação, como os recursos utilizados não são do importador, caso não sejam cumpridas as referida exigências, por força da presunção legal expressa no artigo 27 da Lei 10.637, de 2002, a operação será considerada irregular ou ilícita, conforme a seguir exposto, e o real adquirente da mercadoria será ainda considerado responsável solidário, juntamente com o importadora, por todas as obrigações tributárias e aduaneiras decorrentes da dita operação.

Para fins aduaneiros, para que a importação por encomenda seja reputada lícita, ela deverá atender as seguintes exigências legais⁷:

a) a pessoa jurídica encomendante (o real adquirente - encomendante) deverá: 1) apresentar à Unidade da RFB de sua jurisdição requerimento indicando (i) o nome empresarial e número de inscrição do importador no CNPJ e (ii) o prazo ou operações para os quais o importador foi contratado; e 2) estar habilitada no Siscomex, como importador exclusivamente por encomenda;

b) a pessoa jurídica importadora por encomenda deverá: 1) estar habilitada no Siscomex, como importadora normal (importação por conta própria); e 2) informar no despacho aduaneiro de importação, em campo próprio da Declaração de Importação (DI), o número de inscrição no CNPJ do encomendante da mercadoria (o adquirente exclusivo no mercado nacional).

Também nesta modalidade de importação, caso o importador por encomenda e o encomendante (adquirente exclusivo da mercadoria no mercado interno) não cumpram com os referidos os requisitos e condições legais, por força da presunção legal expressa no § 2º do artigo 11 da Lei nº 11.281, de 2006, a operação será considerada por conta e ordem de terceiros

⁷ Com suporte no inciso I do § 1º do artigo 11 da Lei nº 11.281, de 2006, os requisitos e condições para realização da modalidade de importação por encomenda foram estabelecidos nos arts. 2º e 3º da Instrução Normativa SRF nº 634, de 2006, a seguir transcritos:

“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”.

(irregular ou ilícita), conforme a seguir exposto, e o encomendante da mercadoria será considerado responsável solidário, juntamente com o importador, por todas as obrigações tributárias e aduaneiras decorrentes da operação.

Da interposição ilícita de terceiros na operação de importação.

Na esfera do direito positivo aduaneiro, a **interposição ilícita ou fraudulenta de terceiros** na operação de importação, de que trata o inciso V do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976⁸, significa que o importador (ostensivo) atua no despacho aduaneiro de importação, parecendo ser o real adquirente ou responsável pela transação comercial, mas na verdade ele age no interesse deste último (o importador oculto), substituindo-o nos documentos que acobertam a referida operação, ocultando-o do conhecimento dos órgãos de controle e fiscalização aduaneiros e, por conseguinte, eximindo-o das exigências de natureza cambial, aduaneira, tributária e administrativa atinentes à dita operação. Em suma, a interposição fraudulenta na importação caracteriza-se pelo acobertamento dos reais intervenientes ou beneficiários da referida operação (o sujeito passivo, o real adquirente ou o real importador).

No âmbito da legislação aduaneira, a interposição ilícita ou fraudulenta de terceiros divide-se em: a) **importação sem comprovação da origem dos recursos próprios**; e b) **importação com recursos de terceiros (ou mediante cessão do nome)**.

Da interposição fraudulenta na importação sem comprovação da origem dos recursos próprios.

A não-comprovação da origem, disponibilidade ou transferência lícita dos recursos próprios empregados na operação de importação, bem assim a condição de real adquirente da mercadoria, é causa, simultânea, da presunção da conduta ilícita da interposição fraudulenta e da inidoneidade da pessoa jurídica na operação de importação.

No primeiro caso, a não-comprovação dos recursos próprios é fato presuntivo causador do **fato presumido da interposição fraudulenta nas operações de comércio**, que se caracteriza pela ocultação do "sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação", nos termos do §.2º do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, a seguir reproduzido:

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

(...)

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

(...).

⁸ "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.

(...)"

No segundo caso, o fato presuntivo da não-comprovação dos recursos próprios é causador da conduta inidônea da pessoa jurídica, caracterizada pela sua inexistência de fato como importadora, pois quem, verdadeiramente, está importando é a pessoa jurídica omitida nos documentos que acobertam a operação, conforme estabelecido no § 1º do art. 81 da Lei nº 9.430, de 1.996, a seguir transcrito:

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.

(...).

Dessa forma, infere-se que, embora o fato-base seja o mesmo (a não-comprovação dos recursos próprios), as condutas descritas como infração são distintas. Num caso, o referido fato se constitui em prova indireta da conduta infracional, consistente na ocultação do sujeito passivo, real comprador ou responsável pela importação. No outro, ele é prova indireta da inidoneidade da pessoa jurídica importadora (ela inexistente de fato como importadora).

No caso, como as referidas infrações não são idênticas, não há que se falar em hipótese de *bis in idem*, que consiste na incidência de dupla penalização de uma mesma conduta ilícita ou de dupla valoração de circunstância gravosa na determinação da sanção. Logo, é juridicamente plausível a cominação a cada uma delas (infrações) de penalidades diferentes, a saber: (i) **a pena de perdimento da mercadoria** e (ii) **a sanção de inaptidão de inscrição no CNPJ**. Neste sentido, dispõe os arts. 99 (*caput*) e 100 do Decreto-lei nº 37, de 1966, a seguir transcritos:

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

(...)

Art.100 - Se do processo se apurar responsabilidade de duas ou mais pessoas, será imposta a cada uma delas a pena relativa à infração que houver cometido. (grifos não originais)

Com efeito, em consonância com o estabelecido nos transcritos preceitos legais, a conduta da **interposição fraudulenta nas operações de comércio exterior** é sancionada com a pena de perdimento da mercadoria, por dano ao erário (art. 23, § 1º, do Decreto-lei nº 1.455, de 1976), ao passo que a conduta da inidoneidade da importadora (ou **por inexistência de fato como importadora**) é sancionada com a inaptidão da inscrição no CNPJ (art. 81, § 1º, da Lei nº 9.430, de 1996), sanção administrativa de natureza não-patrimonial de caráter interventivo, segundo alguns doutrinadores, ou suspensiva ou privativa de atividade, segundo outros.

Na primeira hipótese, a pena imposta visa ressarcir o erário e castigar o infrator pela conduta ilícita caracterizada por dano ao erário. Já a segunda sanção visa punir a fraude na operação de importação, mediante o uso abusivo da personalidade jurídica, pois quem, verdadeiramente, está importando é a pessoa jurídica omitida nos documentos que acobertam a operação.

Ressalto ainda que, para fins da legislação aduaneira, é irrelevante se a empresa existe de fato ou não nos termos da legislação societária. Em outros termos, se é empresa é de "fachada" ou não. Para o direito aduaneiro, é possível a empresa existir de fato, ter pessoal, instalações, atividade operacional etc., e ser considerada inexistente de fato para fins aduaneiros, desde que ela atue na área de comércio exterior ilicitamente, como interposta pessoa, e cometa a infração descrita no comando legal supramencionado.

Da interposição fraudulenta na importação com recursos de terceiros.

A **interposição ilícita na operação de importação com recursos de terceiros** (ou **mediante cessão do nome**) caracteriza-se pela comprovação da transferência dos recursos financeiros do caixa ou conta bancária do verdadeiro adquirente da mercadoria, para o caixa ou conta bancária da interposta pessoa (o importador ostensivo). Nesta modalidade de interposição fraudulenta, o importador apenas cede o nome, porém, os recursos empregados no pagamento da operação de importação são integral ou parcialmente fornecidos pelo adquirente ou real importador.

No que tange a esta modalidade de interposição ilícita, a legislação aduaneira prevê duas hipóteses de presunção da operação de importação por conta e ordem de terceiro. Uma, prevista no art. 27 da Lei nº 10.637, de 2002 (i), e a outra, no § 2º do artigo 11 da Lei nº 11.281, de 2006 (ii), conforme se infere a partir do teor dos referidos dispositivos, a seguir transcritos:

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.

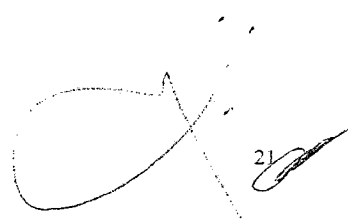
.....

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

(...)

§ 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.

(...). (destaques não-originais)



Examinado o teor dos transcritos comandos legais, concluo que, por presunção, duas são as hipóteses de interposição ilícita, caracterizada como sendo importação por conta e ordem de terceiro (ilícita), a saber:

a) a realizada mediante utilização de recursos de terceiro, sem o cumprimento das exigências legais estabelecidas para o tipo de importação por conta e ordem de terceiro (artigo 27 da Lei nº 10.637, de 2002); e

b) a realizada mediante utilização de recursos próprios, sem o cumprimento dos requisitos e condições estabelecidos para a importação por encomenda (§ 2º do artigo 11 da Lei nº 11.281, de 2006). Por força desta presunção, embora os recursos utilizados na importação sejam do próprio importador, como a mercadoria importada será destinada a um comprador predeterminado (o encomendante), a operação será equiparada a importação por conta e ordem de terceiro (ilícita).

Neste sentido, dispõe o parágrafo único do art. 674⁹ do vigente Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009).

Logo, por força das referidas presunções legais, tem-se que a importação por conta e ordem de terceiro (ilícita) divide-se em: a) **importação por conta e ordem de fato** (com utilização de recursos de terceiros, sem atendimento das exigências legais); e (ii) **importação por conta e ordem equiparada** ou **importação por encomenda de fato** (com recursos próprios, sem atendimento das exigências legais da importação por encomenda).

Neste ponto, cabe ressaltar que, por força do disposto na parte final dos comandos legais em comento, tais presunções são “**para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81¹⁰ da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001**”, que

⁹ Veja o teor do referido preceito legal, a seguir transcrito: "Art. 674. Respondem 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); e

(...)

Parágrafo único. Para fins de aplicação do disposto no inciso V, presume-se por conta e ordem de terceiro a operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos deste, ou em desacordo com os requisitos e condições estabelecidos na forma da alínea "b" do inciso I do § 1º do art. 106 (Lei no 10.637, de 2002, art. 27; e Lei no 11.281, de 2006, art. 11, § 2º)".

¹⁰ Segue a transcrição dos referidos comandos legais:

“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.’ (NR)

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.’ (NR)

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 por conta e ordem de terceiro;

e

estabelecem, em suma, o seguinte: a) a responsabilidade solidária do real adquirente (adquirente de fato) e do adquirente predeterminado (o encomendante de fato) pelo imposto sobre a importação (art. 77) e pelas infrações à legislação tributária e aduaneira (art. 78); b) a equiparação a estabelecimento industrial do adquirente e encomendante de fato (art. 79); c) a delegação a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) para fixar os requisitos e condições para atuação dos interessados nas ditas modalidades de importação e a exigência de prestação de garantias para entrega antecipada da mercadoria (80); e d) a equiparação do adquirente e encomendante de fato a contribuinte normal das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins (art. 81).

Da interposição fraudulenta na importação com recursos de terceiros (ou mediante cessão do nome): penalidades aplicáveis.

Até 15 de junho de 2007, data em que entrou em vigor o art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, da mesma forma que ocorria com a denominada interposição fraudulenta na importação sem comprovação da origem dos recursos próprios, a conduta ilícita consistente na ocultação dos reais intervenientes ou beneficiários das operações de comércio exterior, mediante mera cessão do nome, aqui denominada (no caso da operação de importação) de interposição fraudulenta na importação com recursos de terceiros, **o importador (ostensivo)** era sancionado com as seguintes penalidades:

- a) a pena de perdimento por dano ao erário, prevista no § 1º, combinado com o disposto no inciso V, c/c § 2º, do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, ou sua sucedânea, se configurada a hipótese de conversão em penalidade pecuniária de que trata o § 3º do citado art. 23 (**norma geral de interposição fraudulenta no comércio exterior**); e
- b) a sanção administrativa de inaptidão da inscrição no CNPJ, nos termos do § 1º do art. 81 da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002 (**norma especial da inaptidão da inscrição da pessoa jurídica no CNPJ**).

Por sua vez, **o real beneficiário da operação (o importador oculto)**, continua sendo sancionado apenas com a pena de perdimento por dano ao erário, prevista no § 1º, combinado com o disposto no inciso V e § 2º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, ou multa sucedânea, se configurada a hipótese de conversão em penalidade pecuniária estabelecida no § 3º do citado art. 23.

Em relação **ao importador (ostensivo)**, a partir da vigência do referido preceito legal (norma especial de interposição fraudulenta), a prática da conduta da interposição fraudulenta na importação com recursos de terceiros (ou mediante cessão do nome) passou a ser sancionada, exclusivamente, pela multa de 10% (dez por cento) do valor da operação de importação, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais). No que tange ao **real beneficiário da operação (o importador oculto)**, alteração alguma houve, seja na definição da infração ou da fixação da penalidade.

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”.

Trata-se, no caso da infração e penalidade definidas no *caput* do art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, de penalidade pecuniária especificamente estabelecida para o importador que descumpriu as exigências legais determinadas para a importação por conta e ordem de terceiro ou a importação por encomenda, conforme acima explanado.

No meu entendimento, duas circunstâncias corroboram para a conclusão aqui apresentada:

- a) a primeira: a menção expressa no parágrafo único do art. 33 de que 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”. Em outros termos, por expressa determinação legal, a conduta do importador de apenas ceder o nome, com o objetivo de ocultar do conhecimento das autoridades aduaneiras os reais intervenientes ou beneficiários da operação de importação (que corresponde ao sujeito passivo, real comprador ou responsável pela operação de importação), foi excepcionada da hipótese da infração e respectiva penalidade por inidoneidade na condição de importador, motivadora da sanção de inabilitação de sua inscrição no CPNJ; e
- b) a segunda: a vedação expressa, contida nos arts. 99 e 100 do Decreto-lei nº 37, de 1966, de cominação de mais uma penalidade para infração idêntica cometida pela mesma pessoa, ou seja, a vedação da incidência de *bis in idem* na fixação da sanção por infração à legislação aduaneira.

Cabe esclarecer que o art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, sancionou com a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação de importação, apenas a conduta do importador (ostensivo), na hipótese de **interposição fraudulenta na importação com recursos de terceiros**.

A contrario sensu, continua sendo sancionada com a pena de perdimento por dano ao erário, prevista no § 1º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, ou, conforme o caso, com a penalidade pecuniária sucedânea, equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, fixada no § 3º do citado artigo, as seguintes condutas:

- a) do importador (ostensivo), na hipótese de **interposição fraudulenta na importação sem comprovação da origem dos recursos próprios** (inciso V, c/c § 2º, do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976); e
- b) do real importado, na hipótese de **interposição fraudulenta na importação com recursos de terceiros** (ou mediante cessão do nome), consubstanciada nas operações de importação por conta e ordem de terceiro ou a importação por encomenda, realizadas sem o cumprimento das exigências legais (inciso V e § 2º, do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, combinado com disposto no art. 27 da Lei nº 10.637, de 2002 e no § 2º do artigo 11 da Lei nº 11.281, de 2006).

Em outros termos, a pena de perdimento será sempre aplicada, ou ao importador ou aos reais intervenientes ou beneficiários da operação de importação, conforme o caso. Neste sentido, dispõe o § 3º do art. 727¹¹ do Regulamento Aduaneiro de 2009 (RA/2009).

¹¹ O citado preceito legal tem a seguinte redação: “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,

Em suma, com base no que foi exposto, fica demonstrado que:

- a) a multa de que trata o art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, aplica-se apenas ao importador (ostensivo) e somente na hipótese de **interposição fraudulenta mediante cessão do nome**. Trata-se, portanto, de forma especial de interposição fraudulenta;
- b) a pena de perdimento ou, se for o caso, a multa sucedânea, prescrita para a **interposição fraudulenta especial ou mediante cessão do nome**, aplica-se apenas ao real importador (o importador oculto), por força da vedação da cominação de mais uma penalidade para idêntica infração (princípio do *non bis in idem* em matéria de infração à legislação aduaneira); e
- c) a pena de perdimento prescrita para a **interposição fraudulenta sem comprovação da origem dos recursos próprios**, por impossibilidade lógica, será aplicada somente ao importador (ostensivo).

Cabe enfatizar que o entendimento aqui esposado confere sentido e alcance normativo ao disposto no art. 33 em comento, compatível com as normas gerais do direito aduaneiro que disciplina a matéria (arts. 99 e 100 do Decreto-lei nº 37, de 1966) e em consonância com o disposto no inciso V do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, combinado com o § 3º do art. 727 do RA/2009.

Da infração cometida pela autuada.

Conforme demonstrado precedentemente, a interessada não comprovou a origem lícita e a disponibilidade de **recursos próprios** na operação de importação da mercadoria discriminada no extrato da DI de fls. 10/13, o que tipifica, por presunção legal, a hipótese de interposição fraudulenta prevista no § 2º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, com as alterações posteriores.

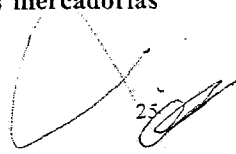
Assim, como a interposição fraudulenta provada nos presentes autos se subsume perfeitamente à hipótese fática descrita no antecedente da norma da infração denominada de **interposição fraudulenta na importação sem comprovação da origem dos recursos próprios**, prevista no V, c/c § 2º, do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, a referida mercadoria importada deveria ser sancionada com a pena de perdimento por dano erário, fixada no § 1º do citado art. 23, porém, como a mercadoria não era mais passível de apreensão, pois já havia sido comercializada, entendo com sendo correta a aplicação da penalidade pecuniária sucedânea, equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, estabelecida no § 3º do referido artigo 23.

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.

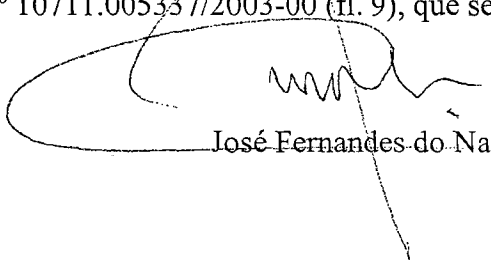
§ 3º A multa de que trata este artigo não prejudica a aplicação da pena de perdimento às mercadorias importadas ou exportadas". (grifos não originais)



Por fim, fica também demonstrado que não assiste razão a recorrente, quanto ao argumento de que a penalidade aplicada na presente autuação foi revogada, em consequência da superveniência de penalidade mais benéfica, prevista no art. 33 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

III- DA CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto, conheço o presente recurso e voto no sentido de rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, negar-lhe provimento integral, para manter o valor da multa aplicada por meio do Auto de Infração de fls. 1/3, bem como a fiança bancária formalizada por intermédio da Carta de Fiança nº 155.776-1, colacionada aos autos do processo nº 10711.005337/2003-00 (fl. 9), que segue a este apensado.



José Fernandes do Nascimento