



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

**Processo n°** 10925.000367/2008-11  
**Recurso n°** 344.075 Voluntário  
**Acórdão n°** 3102-00.581 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 03 de fevereiro de 2010  
**Matéria** Conversão pena de perdimento em multa  
**Recorrente** EMPACOTADORA DE ALIMENTOS SANTO EXPEDITO LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 06/07/2006 a 24/01/2007

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. PRODUÇÃO DE PROVA APÓS IMPUGNAÇÃO. INDEFERIMENTO. CERCEAMENTO DIREITO DEFESA. INOCORRÊNCIA.

No âmbito do processo administrativo fiscal, na apreciação da prova, a autoridade julgadora tem liberdade para forma sua convicção, bem como goza da prerrogativa de proceder a instrução probatória, quando entender necessária (art. 29 do PAF). Não configura cerceamento de direito de defesa, a decisão de primeira instância que indefere a complementação de provas após a apresentação da impugnação, quando os documentos integrantes dos autos revelam-se suficientes para formação de convicção da autoridade julgadora.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 06/07/2006 a 24/01/2007

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

A falta de comprovação da origem, disponibilidade e transferência de recursos utilizados na operação de importação caracteriza, por presunção, a prática da interposição fraudulenta no comércio exterior, definida no inciso V e no § 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.

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.

OPERAÇÃO DE IMPORTAÇÃO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA MEDIANTE O USO DE RECURSOS DE TERCEIROS. PREVISÃO. ART. 33 DA LEI 11.488, DE 2007. CARACTERIZAÇÃO.

A interposição ilícita na operação de importação praticada mediante o uso de recursos de terceiros (ou mediante cessão do nome), introduzida no direito positivo por meio do *caput* do art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, caracteriza-se pela comprovação da transferência dos recursos financeiros do verdadeiro adquirente da mercadoria para a 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 real importador.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA MEDIANTE CESSÃO DO NOME. INFRAÇÃO SANCIONADA COM MULTA. LEI NOVA MAIS BENÉFICA. ART. 106 DO CTN. RETROATIVIDADE BENIGNA. MINORAÇÃO.

A multa aplicada, equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, resultado da conversão da pena de perdimento, deve ser objeto de minoração, adaptando-se ao novel comando normativo veiculado no art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, em conformidade a norma da retroatividade benigna insculpida na alínea "c" do inciso II do art. 106 do CTN, na medida em que se impõe a quem comete a infração caracterizada por interposição fraudulenta na importação mediante cessão do nome uma penalidade pecuniária de valor menor, ou seja, de 10% (dez por cento) do valor da operação.

OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. SUJEITO PASSIVO. INTERESSE COMUM. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OCORRÊNCIA.

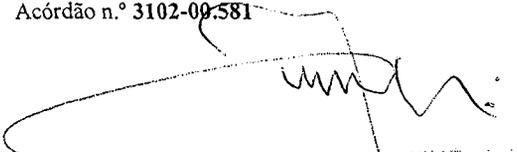
São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, respondendo pela infração, conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie. Por força do disposto no inciso V do art. 95 do Decreto-lei nº 37, de 1966, o real adquirente da mercadoria (o importador oculto) responde solidariamente com pessoa jurídica importadora (o importador ostensivo), no caso da importação realizada por sua conta e ordem.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reduzir a multa de ofício a 10% do valor aduaneiro. Vencidos os Conselheiros Celso Lopes Pereira Neto e Luis Marcelo Guerra de Castro, que negavam provimento. As Conselheiras Nanci Gama e Beatriz Veríssimo de Sena 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 cobrança do crédito tributário, formalizado por meio do Auto de Infração de fls. 1.382/1.444, lavrado em nome da pessoa jurídica Empacotadora de Alimentos Santo Expedito Ltda, dorante denominada **autuada**, no qual foi exigido multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias estrangeiras importadas em nome da autuada, discriminadas nas Declarações de Importação (DI) relacionadas no Demonstrativo de fls. 1.358/1.381, sucedânea da pena perdimento das dita mercadorias em face da impossibilidade de sua apreensão, por não terem sido localizadas ou já terem sido dadas a consumo (comercializadas), com fundamento no art. 23, inciso V, e §§ 1º e 3º, do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, com redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637, de 2002.

Apuraram as autoridades fiscais que a real adquirente das referidas mercadorias era a pessoa jurídica Distribuidora de Alimentos América Ltda., inscrita no CNPJ sob 7.289.717/0001-44, daqui em diante denominada de **responsável solidária**, que por esse fato foi formalmente incluída no pólo passivo da obrigação tributário objeto da presente autuação, mediante a lavratura do Termo de Sujeição Passiva Solidária nº 021/2008 (fls. 1.356/1.357), do qual foi cientificada em 10/03/2008 (fl. 1.446).

Os fatos apurados pela fiscalização encontram-se relatados na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fls. 1.383/1.440 que integra o citado Auto de Infração, os quais foram assim resumidos pelo Relator do Acórdão recorrido:

*Segundo o sistema Radar da SRFB, a empresa Empacotadora de Alimentos Santo Expedito Ltda foi habilitada na modalidade simplificada para operações de pequena monta como comércio exterior (US\$ 150.000,00 no período de seis meses), sendo que o registro de tal habilitação ocorreu no dia 20/06/2006 (fls. 189-192).*

*Mesmo sabendo estar habilitada da modalidade simplificada, a empresa efetuou operações de importação em montante superior ao permitido (fls. 190-191).*

*Diante desse quadro, em fevereiro/2007, de forma automática, o sistema SISCOMEX efetuou a suspensão da empresa em operações de comércio exterior.*

*Iniciou-se também procedimento fiscal de investigação da origem dos recursos utilizados no comércio exterior.*

*Ao final do procedimento fiscal, descobriu-se uma série de irregularidades da empresa.*

*1 – Falta de capacidade econômico-financeira dos sócios, conforme (fls. 1390-1393).*

*2 - Falta de capacidade econômico-financeira da pessoa jurídica (fls. 1393-1395).*

*3 – Falta de ativo imobilizado aliada ao fato de que a empresa autuada funciona no mesmo local da empresa Cerealista Santo Expedito, sendo que o escritório e o galpão ali existentes estão em nome da outra empresa (fls. 1395-1396).*

*4 – Remessa direta das mercadorias importadas aos reais adquirentes (fls. 1396-1398).*

*5 - Não apresentação de garantias aos fornecedores estrangeiros (fl. 1399)*

*6 - Contabilização das importações realizadas em nome da empresa Empacotadora Santo Expedito, em que a fiscalização alega que foram os reais adquirentes que remeteram os recursos que usados nas importações pela empresa Empacotadora (fls. 1399-1405).*

*7 – Simulação de vendas realizadas a prazo (fls. 1405-1413).*

A interessada autuada foi cientificada no próprio Auto de Infração (fl. 1.382) em 05/03/2008. Inconformada, apresentou a peça impugnatória de fls. 1.492/1.496, em que apresenta as alegações assim sintetizadas no relatório constante do julgado recorrido:

*“Durante os procedimentos de fiscalização, não houve a desclassificação contábil e fiscal da impugnante. Por isto, dúvidas não restam que a escrituração da impugnante foi considerada hígida, boa, firme e valiosa, refletindo a realidade de cada uma das operações mercantis.*

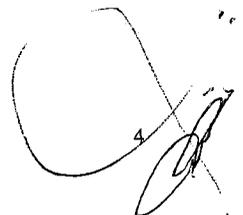
*Não pode prosperar a alegação do Fisco de que os sócios da impugnante em tão reduzido tempo de atividade empresarial estivessem obtendo retornos através de distribuição de lucros e efetuando novos investimentos.*

*Contesta a apuração da totalidade das transações efetuadas no período de 2006-2007 e cotejadas somente com os números de 2006.*

*A partir da folha 1462, divide a impugnante sua peça de defesa a partir da divisão do relatório fiscal que acompanha o auto de infração.*

*Sobre a incapacidade econômico-financeira da empresa, alega que os recursos advinham de créditos a que a empresa e seu administrador tinham acesso, sendo que os créditos concedidos em favor da impugnante estão estampados nas faturas e declarações de importação homologadas pela Receita Federal.*

*Sobre a alegação acerca da ausência de ativo imobilizado, alega que o sócio Éderson André Azzolini é sócio majoritário da empresa Cerealista Santo Expedito Ltda e decidiu constituir uma*



*nova empresa (empresa autuada) e naturalmente decidiu-se utilizar as instalações já existentes da empresa mediante pagamento de locativos mensais em favor da mesma.*

*Alega que tal fato não faria qualquer diferença ao Fisco, sendo que os ativos utilizados pelas duas empresas são do mesmo sócio. Apresenta foto dos ativos imobilizados.*

*As fichas de entrada e saídas de mercadorias demonstram que, na maioria absoluta das vezes, as mercadorias permaneciam em estoque nas dependências da empresa, sendo que somente em poucas oportunidades elas eram imediatamente remetidas após o desembarço aduaneiro.*

*Alega que o Fisco conseguiu elencar no auto de infração exatas 34 "remessas diretas" dentro de um universo de mais de 400 operações.*

*Foram 34 "remessas diretas" com 16 empresas destinatárias, sendo que somente 06 dessas empresas destinatárias foram autuadas.*

*Sobre a alegação de não apresentação de garantias aos fornecedores estrangeiros, alega que declarações dos exportadores que acompanham a impugnação demonstram que a impugnante era detentora de crédito e dispunha de prazos razoáveis para liquidação de suas importações.*

*Sobre a alegação de vendas simuladas para a Cerealista Santo Expedito para ocultar os verdadeiros adquirentes, alega que é equivocada a alegação de que tal empresa é somente uma empresa transportadora pois também atua no comércio de cereais e outras mercadorias.*

*Questiona o porque das exigências fiscais serem em valores inferiores às importações?*

*Apresenta questionamentos às folhas 1480-1481.*

*Solicita a reunião dos processos em que a mesma é a autuada.*

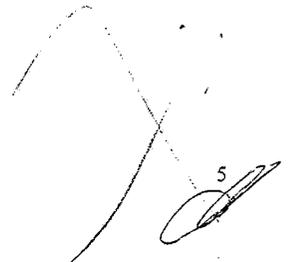
*Alega ausência de dano ao erário*

*Solicita a aplicação do artigo 33 da Lei nº 11.488/2007.*

*Alega que a figura delituosa interposição fraudulenta somente pode ser argumentada em casos de recursos de origem ilícita oriunda de um crime antecedente.*

*Pugna a empresa por produção de prova oral, documental e pericial. Apresenta às folhas 1489-1493 quesitos e questões acerca de cada um dos meios probatórios.*

*Solicita a reunião dos processos administrativos e o deferimento das provas postuladas.*



*Solicita igualmente o julgamento da procedência da impugnação e, subsidiariamente, a aplicação do artigo 33 da Lei nº 11.488/2007”.*

A responsável solidária, apesar de regularmente intimada do referido Termo de Sujeição Passiva e do presente Auto de Infração, por via postal (fls. 1.446/1.447), não apresentou impugnação à presente exigência fiscal.

Em cumprimento ao despacho de fl. 1.743, os presentes autos foram enviados à DRJ – Florianópolis/SC. Na sessão de ... de 2.008, a 2ª Turma da referida DRJ julgou procedente o lançamento, mantendo, integralmente, a exigência do crédito tributário, conforme consignado no Acórdão nº 07-14.066 (fls. 1.628/1.640), cuja ementa segue transcrita:

*“Assunto: Processo Administrativo Fiscal*

*Período de apuração: 06/07/2006 a 12/12/2006*

*MOMENTO DA APRESENTAÇÃO DA PROVA.*

*A impugnação deve ser instruída com os documentos em que se fundamentar, sendo ineficaz pleito de produção extemporânea de provas.*

*PRODUÇÃO DE PROVA. COMPLEMENTAÇÃO.*

*Dispensável a complementar produção de provas, quando os documentos integrantes dos autos revelam-se suficientes para formação de convicção e conseqüente deslinde do feito.*

*SUSTENTAÇÃO ORAL. PRIMEIRA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA.*

*Incabível, por ausência de previsão legal, a sustentação oral em primeira instância de julgamento administrativo.*

*CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO*

*Converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias que foram importadas mediante interposição fraudulenta e/ou com recursos de origem, disponibilidade e transferência não comprovados e que não sejam localizadas ou que tenham sido consumidas.*

*Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário*

*Período de apuração: 06/07/2006 a 12/12/2006*

*INFRAÇÃO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.*

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

*Lançamento Procedente”.*

Inconformada com teor da referida decisão, a atuada interpôs o recurso de fls. 1.764/1.804, em que reapresenta as alegações aduzidas no peça impugnatório e, em aditamento, em síntese, apresenta as seguintes:

- a) **quanto à nulidade do julgamento de primeira instância por cerceamento direito defesa:** o indeferimento da prova oral, documental e pericial, embora devidamente fundamentada, trouxe grave prejuízo à defesa e ao próprio feito, pois tais provas eram úteis para o deslinde da presente controvérsia. Outrossim, argumenta que a greve dos funcionários da Empresa dos Correios e Telégrafos impediu-lhe de apresentar tais provas, circunstância que foi menosprezado no julgado recorrido;
- b) **quanto ao auto de infração:** houve inconsistência e incoerência na presente autuação, posto que foram realizadas 276 (duzentos e setenta e seis) operações de importação destinadas a 66 (sessenta e seis) pessoas jurídicas distintas, no montante de R\$ 7.586.025,62 (sete milhões, quinhentos e oitenta e seis mil, vinte e cinco reais e sessenta e dois centavos), e apenas as operações realizadas com 6 (seis) delas, que representa apenas 9% (nove por cento) do total, foram consideradas fraudulentas. Assim, se todas as operações foram efetivadas da mesma forma e dentro da mesma sistemática, qual o motivo de apenas 27 (vinte e sete) das 52 (cinquenta e duas) operações realizadas com a responsável solidária integrarem a presente autuação.

Por fim, requer a recorrente:

- a) a nulidade do julgamento de primeira instância, em decorrência da violação ao constitucional direito a ampla defesa;
- b) a improcedência do lançamento, em decorrência da equivocada aplicação da penalidade, ou, alternativamente, a limitação da multa à importância equivalente a 10 % (dez por cento) do valor aduaneiro das mercadorias importadas.

Em cumprimento ao despacho de fls..., os presentes autos foram enviados a este E. Conselho e distribuídos a este Relator, por sorteio, na sessão de 19 de outubro de 2009.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Relator

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

## I- DA PRELIMINAR

Alega a recorrente que, embora devidamente fundamentada, o indeferimento de produção de prova oral, documental e pericial pela Turma julgadora de primeira instância

trouxe grave prejuízo à sua defesa e ao próprio feito, pois tais elementos probatórios seriam úteis para o deslinde da presente controvérsia.

Analisando o inteiro teor do voto condutor do Acórdão recorrido, verifico que as preliminares suscitadas pela recorrente na peça impugnatória foram devidamente apreciadas e fundamentadas, com suporte em argumentos consistentes e acompanhados dos fundamentos jurídicos pertinentes. Senão vejamos.

No que concerne ao indeferimento da produção de prova oral, assim argumentou o relator originário:

*(...) a sustentação oral é procedimento não previsto para ter lugar na primeira instância de julgamento do processo administrativo fiscal. Isto é possível, no entanto, em juízo e na órbita do Conselho de Contribuintes ou na da Câmara Superior de Recursos Fiscais.*

De fato, no âmbito do processo administrativo fiscal a previsão de sustentação oral só existe na fase recursal, por ocasião das sessões de julgamento realizadas pelas turmas ordinárias e especiais deste Conselho, conforme previsto nos incisos II e III do art. 58 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009.

No que tange produção de provas testemunhais, cabe esclarecer que não há previsão legal de sua produção em nenhuma das fases de julgamento do processo administrativo fiscal. Portanto, nenhum reparo há de ser feito neste ponto.

No que concerne ao indeferimento da juntada de documentos, após entrega da impugnação, também não vejo reparo a ser feito ao entendimento esposado no Acórdão recorrido. Além disso, a autuada não se dignou em indicar quais os documentos estavam postados nos Correios até o prazo final da impugnação, nem trouxe aos autos nenhuma justificação que demonstrasse a alegada indispensabilidade das referidas provas, para instrução probatória dos autos.

Em relação ao indeferimento da prova pericial, entendeu o relator que havia elementos nos autos que esclareceriam suficientemente a matéria objeto do presente controvérsia, portanto, seria desnecessária a realização de perícia, nos termos do art. 18 do PAF.

Neste ponto, não é demais enfatizar que, no âmbito do processo administrativo fiscal, a autoridade julgadora, na apreciação da prova, tem liberdade para formar livremente a sua convicção e a prerrogativa de proceder a instrução probatória, quando entender necessária (art. 29 do PAF).

Dessa forma, não vejo caracterizado o alegado cerceamento do direito de defesa no julgamento de primeiro grau, portanto, rejeito a preliminar de nulidade suscitada pela recorrente.

## **II- DO MÉRITO.**

Inicialmente, cabe esclarecer que, conforme consignado na minuciosa e exaustiva Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fls. 1.383/1.440, que integra o presente Auto de Infração, as autoridades fiscais constataram e relataram uma série de condutas praticadas pela autuada que, em tese, configurariam infração a diversos comandos normativos

insertos na legislação tributária e aduaneira, o que deu origem a 8 (oito) autuações e processos distintos, conforme relação de fl. 1.385.

Neste processo está sendo exigida a multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias estrangeiras discriminadas nas DI e notas fiscais de entrada e saída relacionadas no Demonstrativo de fls. 1.358/1.381, importadas pela recorrente e repassadas diretamente a responsável solidária, indicada como sendo a verdadeira responsável pelas referidas operações de importação.

#### **Das infrações apuradas no presente procedimento fiscal.**

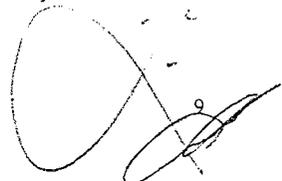
No item 05 da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fls. 1.390/1.417) as autoridades fiscais, com base em provas robustas e dados coligidos durante a fiscalização, informam que:

- a) os sócios da autuada não tinham capacidade econômico-financeira compatível com o volume de transações de comércio exterior realizadas;
- b) a própria fiscalizada faltava capacidade econômico-financeira para realizar, com recursos próprios, tão elevado volume de importações;
- c) a fiscalizada não era detentora de bens no seu ativo imobilizado;
- d) a autuada realizava algumas remessas diretas das mercadorias importadas para os reais compradores; e
- e) os registros contábeis da autuada apresentavam várias irregulares, por exemplo, a simulação de vendas realizadas a prazo, resultando em saldo credor da conta do ativo Duplicata a Receber.

Tais fatos, embora relevantes para definição da idoneidade societária, incluindo a interposição fraudulenta na composição do quadro social, ao meu sentir, não são decisivos para a configuração do ilícito de interposição fraudulenta de terceiros na esfera de sua atuação no comércio exterior, conduta que, de fato levou aplicação da penalidade pecuniária em apreço.

Decerto, o dados relevantes para o deslinde do presente contraditório estão registrados no item 07 do citada Descrição dos Fatos (fls. 1.424/1.425), em que as autoridades fiscais relatam que:

- a) com o intuito de esclarecer o *modus operandi* da fiscalizada, analisaram, o ciclo completo das operações comerciais das importações por ela realizadas, desde o desembarço aduaneiro, passando pelas notas fiscais de entrada e de saída, contratos de câmbio, até identificação nos extratos bancários dos recursos efetivamente usados no pagamento das importações;
- b) constataram, com base em tais informações, que, logo após o recebimento dos referidos depósitos, ocorria não só a liquidação da operação cambial, mas também o pagamento dos tributos incidentes na importação e demais despesas aduaneiras;



- c) com base em tais confirmações, consideraram que a fiscalizada havia identificado os reais depositantes de maneira correta, logo, estava corroborada que as importações realizadas em seu nome não foram pagas com recursos próprios, mas sim de terceiros (reais adquirentes), o que caracterizava a presunção legal de interposição fraudulenta nas ditas operações; e
- d) com base nos dados coligidos na tabela de fls. 1.358/1.381, mostraram de maneira detalhada a vinculação entre os depósitos bancários, as respectivas DI, os fechamentos de câmbio e as notas fiscais de entrada e saída. Assim, com tais vinculações, concluíram que estavam comprovada que a autuada, mediante interposição fraudulenta, operou por conta e ordem de terceiros, dentre os quais a presente responsável solidária, se incluía, sendo acobertados do conhecimento das autoridades tributárias e aduaneiras, eximindo-os das obrigações tributárias e aduaneiras atinentes às mercadorias objeto dos despachos aduaneiros de importação processados com base nas DI relacionadas na referida tabela.

Com base nas referidas informações e tendo em vista os dados constantes da tabela de fls. 1.358/1.381, corroborados pelas provas documentais carreadas aos autos, dentre os quais (i) a relação das pessoas jurídica que realizaram depósitos na conta da autuada, por ela mesma apresentada (fls. 20/24), (ii) notas fiscais de entrada de fls. 304/632, (iii) extratos da movimentação bancária (fls. 633/707), e os (iv) contratos de câmbio (fls. 905/1.355), entendo que está suficiente provado nos autos de que a origem dos recursos financeiros utilizados para pagamentos das importações objeto da presente autuação foram devidamente comprovados como sendo originários da responsável solidária.

Assim, a comprovação de tais fatos, nos termos do art. 27 da Lei nº 10.637, de 2002), conduz a presunção de que as ditas operações de importação foram realizadas por conta e ordem de terceiros, de forma ilegal, posto que omitida do conhecimento das autoridades tributárias e aduaneiras o real adquirente das mercadorias, descumprindo os requisitos e condições estabelecidos para a referida modalidade de importação.

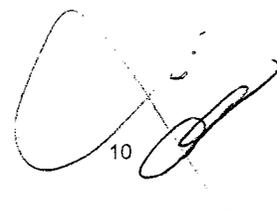
#### **Da efetiva comprovação da interposição fraudulenta de terceiros.**

Dessa forma, configurada a importação por conta e ordem de terceiros, com base no inciso I do art. 80 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, autuada e a responsável solidária estavam sujeitas ao cumprimento dos requisitos e condições estabelecidos 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*



10

*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.*

O descumprimento de tais requisitos caracteriza a interposição fraudulenta da recorrente, haja vista que ela ocultou os reais adquirentes das mercadorias nos documentos utilizados no processamento do despacho aduaneiro, assim como nos documentos atinentes às operações cambiais, comerciais, transporte etc.

Ademais, com tal procedimento, os reais compradores das referidas mercadorias foram eximidos da condição de sujeito passivo das obrigações tributárias decorrentes da operação de importação por conta e ordem de terceiro, especialmente, do IPI devido na operação interna, por equiparação a estabelecimento industrial, nos termos art. 79 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

#### **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 responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, <b>inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.</b>	Art. 33. A pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários fica sujeita a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).  Parágrafo único. À hipótese prevista no <i>caput</i>

§ 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.

(...). (grifos não originais).

deste artigo não se aplica o disposto no art. 81 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

**- Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1966, com redação dada pela Lei nº 10.637/2002.**

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.

§ 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.

**Núcleo da conduta:** ocultar o sujeito passivo, o real vendedor, comprador ou responsável pela operação de comércio exterior

**Quem será ocultado:** o sujeito passivo, o real vendedor, comprador ou responsável pela operação de comércio exterior.

**Forma de ocultação:** mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.

**Quem é o responsável pela fraude, simulação ou interposição fraudulenta (destinatário da sanção):** a pessoa interposta (importador ostensivo ou de direito) e a pessoa interponente

Art. 33 da Lei nº 11.488/2007, c/c art. 81 da Lei nº 9.430/1996.

**Núcleo da conduta:** acobertar os reais intervenientes ou beneficiários da operação de comércio exterior.

**Quem será acobertado:** os reais intervenientes ou beneficiários da operação de comércio exterior.

**Forma de acobertamento:** mediante cessão do nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios.

**Quem é o responsável pela cessão do nome e/ou documentos (destinatário da sanção):** a interposta pessoa (importador ostensivo ou de direito), isoladamente.

(importador oculto ou de fato), conjuntamente.

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.

Assim, 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 Silva<sup>1</sup>, 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 Diniz<sup>2</sup>, 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.

<sup>1</sup> DE PLÁCIDO E SILVA. Vocabulário Jurídico. 20. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

<sup>2</sup> DINIZ, Maria Helena. Dicionário jurídico. São Paulo: Saraiva. vol. II, p. 885.

No âmbito direito positivo aduaneiro, a interpоста 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 pagamentos 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**<sup>3</sup> é aquela em que uma pessoa jurídica adquire (a adquirente) as mercadoria 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 (*comercial 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 importador 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**<sup>4</sup> (ou importação para revenda a encomendante predeterminado) é aquela em que a pessoa jurídica importadora (i) adquire a

<sup>3</sup> 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.

<sup>4</sup> 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 (*comercial 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 legais<sup>5</sup>:

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

<sup>5</sup> 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:

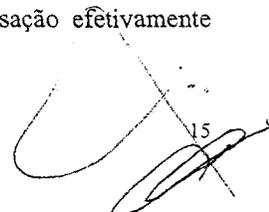
"Art. 2º A pessoa jurídica que contratar empresa para operar por sua conta e ordem deverá apresentar cópia do contrato firmado entre as partes para a prestação dos serviços, caracterizando a natureza de sua vinculação, à unidade da Secretaria da Receita Federal (SRF), de fiscalização aduaneira, com jurisdição 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 legais<sup>6</sup>:

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

---

<sup>6</sup> 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 1976<sup>7</sup>, 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.*

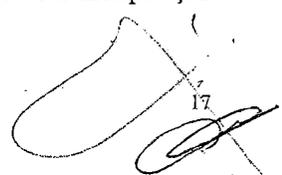
(...).

<sup>7</sup> "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).

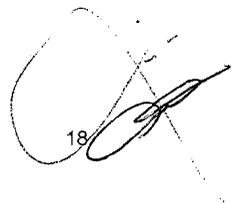
No caso, como as referidas infrações não são idênticas, não há que se falar em hipótese de *bis in idem*, que consiste na incidência de dupla penalização de uma mesma conduta ilícita ou de dupla valoração de circunstância gravosa na determinação da sanção. Logo, é juridicamente plausível a cominação 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.



18

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 suprarreferenciado.

### **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. 674<sup>8</sup> 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 81<sup>9</sup> da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001”**, que

---

<sup>8</sup> 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)".

<sup>9</sup> 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:

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, 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; 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, 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.

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

---

I - estabelecer requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora por conta e ordem de terceiro; e

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”.

tange ao **real beneficiário da operação (o importador oculto)**, alteração alguma houve, seja na definição da infração ou da fixação da penalidade.

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.

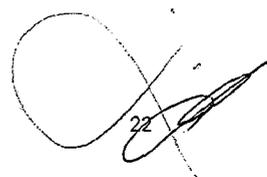
No meu entendimento, duas circunstâncias corroboram para a conclusão aqui apresentada:

- 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. 727<sup>10</sup> do Regulamento Aduaneiro de 2009 (RA/2009).

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 e penalidade aplicável na presente autuação: princípio da retroatividade benigna.**

No presente caso, como as infrações foram praticadas no período de julho de 2006 a janeiro de 2007, portanto, anteriormente à vigência da norma enunciada no *caput* do artigo 33 da Lei nº 11.488, de 2007, em princípio, a atuada seria punida na forma estabelecida nos §§ 1º e 3º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976.

Entretanto, como a infração cometida pela atuada se subsume à hipótese legal da infração denominada de **interposição fraudulenta nas operações de comércio exterior com recursos de terceiros**, conforme demonstrado precedentemente, no presente caso, entendo que deve ser aplicado o comando normativo da retroatividade benigna das

<sup>10</sup> 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, 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)



normas que cominem penalidade menos severa para idêntica conduta e infrator, inserta na alínea “c” do inciso II do artigo 106 do CTN, que dispõe o seguinte:

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

*(...)*

*II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

*(...)*

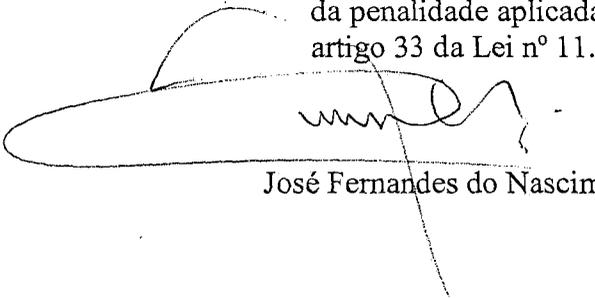
*a) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.*

Dessa forma, o valor da penalidade pecuniária aplicada por meio do Auto de Infração de fls. 1.382/1.443, deve ser reduzida para 10% (dez por cento) do valor da operação, conforme estabelecido no *caput* do artigo 33 da Lei nº 11.488, de 2007.

### III- DA CONCLUSÃO

Por todo o exposto, conheço do presente recurso e voto no sentido de:

- a) REJEITAR a preliminares de nulidade do Acórdão recorrido;
- b) MANTER no pólo passivo da obrigação tributária objeto da presente autuação a Distribuidora de Alimentos América Ltda., nos termos no inciso I do art. 124 do CTN, combinado com o disposto do inciso V do art. 95 do Decreto-lei nº 37, de 1966;
- c) DAR PROVIMENTO PARCIAL ao presente recurso, reduzindo o valor da penalidade aplicada para 10% (dez por cento), nos termos do *caput* do artigo 33 da Lei nº 11.488, de 2007.

  
José Fernandes do Nascimento