



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

Processo n° 10925.001557/2007-74
Recurso n° 343.829 Voluntário
Acórdão n° 3102-00.589 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de fevereiro de 2010
Matéria MULTA DIVERSA
Recorrente MJM & CIA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 30/01/2006 a 23/06/2006

NULIDADE DO LANÇAMENTO. VÍCIO FORMAL. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. INOCORRÊNCIA.

O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) é mero instrumento de controle da atividade de fiscalização, logo, eventual falha formal existente na sua emissão e/ou prorrogação não implica nulidade do auto de infração, lavrado com observância aos ditames dos arts. 142 e 149 do CTN e dos arts. 9º e 10 do PAF.

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

Não é passível de nulidade, por cerceamento de direito de defesa, o Auto de 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: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 30/01/2006 a 23/06/2006

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.

Assinatura manuscrita em tinta preta, localizada no canto inferior direito da página.

Diante da impossibilidade 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.

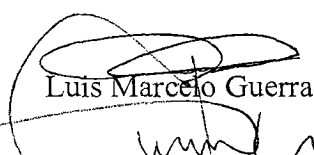
INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA MEDIANTE CESSÃO DO NOME. INFRAÇÃO SANCIONADA COM MULTA. LEI NOVA MAIS BENÉFICA. ART. 106 DO CTN. RETROATIVIDADE BENIGNA. MINORAÇÃO.

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.

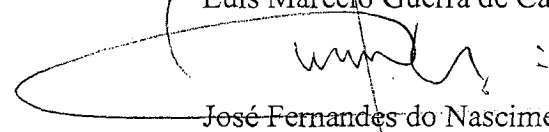
Recurso Voluntário Provido em Parte.

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 o presente processo de aplicação de penalidade pecuniária, formalizada por meio do Auto de Infração de fls. 04/07, no qual é exigido multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias estrangeiras discriminadas nas Declarações de Importação (DI) e Notas Fiscais de Entrada constantes da Tabela de fl. 15.

A presente multa representa a conversão da pena perdimento que seria imputada as referidas mercadorias, em decorrência da impossibilidade de sua localização e apreensão, uma vez que, por serem perecíveis, já tinham sido dadas a consumo, com respaldo no § 3º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637, de 2002.

Os motivos da presente autuação e as alegações de defesa apresentadas na peça impugnatória foram assim resumidos no relatório que integra do Acórdão recorrido, nos seguintes termos, *in verbis*:

MJM e Cia Ltda, empresa autuada, possuía habilitação para operar no sistema Siscomex, ainda na forma da IN SRF nº 455/2004, com estimativas para operação no montante de US 90,857.15.

Com o advento da IN SRF nº 650/2006, a empresa foi enquadrada na modalidade simplificada para importações de pequena monta (US 150.000,00 no período de seis meses).

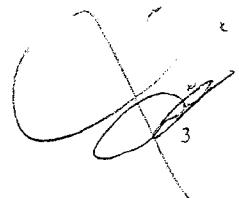
Mesmo ciente de sua habilitação na modalidade simplificada, efetuou a empresa operações em montante superior ao autorizado, o que deu azo à suspensão de suas operações de comércio exterior e a abertura do procedimento especial da IN SRF nº 228/2002.

Apresenta a empresa passivo a descoberto (fls. 27-29) e movimentação financeira incompatível com a receita declarada (fl. 119), sendo que no ano 2004 a empresa declarou ao Fisco RS 0,00 de receita mas apresentou movimentação financeira no valor de RS 9.453.533,12. Além disso, apresenta a empresa recolhimento inexpressivo de tributos.

Foram realizadas várias intimações por parte da fiscalização aduaneira à empresa fiscalizada.

Em Termo de Solicitação de Esclarecimentos (fls. 93-94), informa a empresa que os depósitos eram feitos na conta corrente. A sua margem de lucro de venda das mercadorias era em média de 3 a 5% e que os depósitos em conta corrente foram efetuados por terceiros a mando de seus clientes, mas que não sabe identificar a mando de quais clientes os mesmos foram feitos.

Apresenta a fiscalização o modo de operação da empresa autuada.



1) No mesmo dia do fechamento do câmbio, o real importador das mercadorias efetua depósito na conta da empresa MJM e Cia Ltda, sendo que o valor desse depósito é muito próximo daquele informado no documento de fechamento de câmbio.

2) após fechar o câmbio e declarar a importação (DI) na Inspetora da Receita Federal do Brasil em Dionísio Cerqueira/SC, as mercadorias são vendidas aos seus destinatários finais com uma margem de lucro bem pequena (de 3 a 5%).

3) Esses destinatários finais das mercadorias não têm relação nenhuma com os depósitos realizados para financiar a referida importação.

O real importador não aparece em nenhum momento nessas operações, fato que caracteriza esquema fraudulento.

A vinculação entre os depósitos feitos nas contas correntes da empresa autuada por pessoas físicas e jurídicas ocultas (reais importadores), as respectivas notas fiscais de entrada e saída e o respectivo documento de fechamento de câmbio, encontra-se disposta em planilha de folhas 17-20, sendo que as cópias das notas fiscais, dos documentos de câmbio e das DIs (documentos base da planilha) se encontram às folhas 150-394.

Os reais importadores foram identificados por meio das cópias de TED e de DOC realizados na conta corrente da empresa (fls. 140-149). Identificam-se os supostos reais importadores em tabela de folha 12.

Não possui a empresa autorização para importar por conta e ordem das pessoas indicadas na tabela de folha 12, bem como da empresa Pingo Verde, empresa esta última que a fiscalização faz referência no Relatório Fiscal.

Nenhuma dessas outras empresas possui habilitação para operar no comércio exterior.

Incorreu a empresa na infração prevista no artigo 618, inciso XXII do Regulamento Aduaneiro, sendo que as mercadorias já foram todas consumidas tendo em vista de as mesmas serem perecíveis e a período de tempo já transcorrido desde a data da importação.

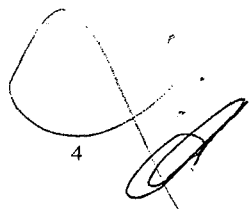
Intimada a empresa autuada (fl. 01), ingressou a mesma com a impugnação de fls. 32-63. Seguem as alegações da empresa.

Conforme pode ser observado à folha 01, o MPF somente previa a fiscalização das operações da empresa no período entre janeiro e fevereiro de 2007. Notória a nulidade do procedimento fiscal que constatou supostas infrações ocorridas em períodos anteriores.

A ação fiscal durou 190 dias, contra os 90 dias previstos na IN nº 228/2002.

O MPF é genérico, o que constitui infração às Portarias SRF nº 6.087 e RFB nº 4.066.

4



A conversão do perdimento em multa é nula pois o procedimento fiscal poderia, no máximo, concluir pelo perdimento de mercadoria, sendo que a conversão em multa haveria de ser efetuada em procedimento próprio e autônomo, orientado pelo Decreto nº 70.23 5/1972.

A capacidade financeira da empresa pode ser verificada mediante financiamentos de terceiros e volume de operações. O limite fixado no sistema é mera formalidade.

A empresa possuía limite semestral de US 150.000.00: todavia, a demanda aumentou e, diante da tradição da empresa, seus fornecedores lhe concederam crédito, o que permitiria a expansão das atividades. Logo, em grande parte das atividades da empresa eram financiadas pelos próprios fornecedores.

Em junho de 2006, a empresa deu início a procedimento administrativo para aumento de seu limite e estimou operações no valor de R\$ 1.000.000,00 semestral (doc. C).

Por equívoco do funcionário responsável, o procedimento foi arquivado sem o aumento do limite pleiteado, sendo que o funcionário da empresa informou à direção que o limite havia sido ampliado. Em fevereiro de 2007, poucos dias antes do início da fiscalização, apresentou novo requerimento no procedimento ordinário, com estimativa semestral para R\$ 1.540.000,00 (doc. D).

Acreditando que o limite estava adequado à realidade da capacidade de importação da empresa, a direção da empresa, induzida a erro pelo funcionário, deu prosseguimento às atividades de comércio exterior.

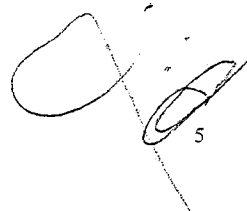
A fiscalização não comprovou a falta de capacidade financeira da empresa.

Enumera às folhas 410-411 seis inconsistências nas autuações, sendo que tais conjecturas seriam insuficientes para se concluir pela ocorrência de infração. Alega os princípios da presunção de inocência e do devido processo legal. Alega que as provas devem ser irrefutáveis.

Sobre o passivo a descoberto argumenta que: o mesmo é de 31/12/2005 e não serviria de amparo às verificações da fiscalização relativas aos anos 2006 e 2007: revelaria, no máximo, um excesso de dívidas, sendo que dívidas comprovariam financiamento de operações por terceiros.

A ausência de faturamento em 2004 decorre de erro de contador.

Junta em anexo documentos que comprovam a capacidade financeira da empresa, caracterizada especialmente pelo financiamento das operações, por terceiros, quais sejam os próprios fornecedores (docs. F). Outras provas do financiamento por terceiros estão no processo, às fls. 35-52 e 99-117.



Diante da peculiaridade do mercado, muitas empresas não possuem controle dos reais depositantes das mercadorias.

Cargas retidas pela fiscalização, na forma da IN nº 228/2002, foram liberadas mediante caução judicial e não foram citadas pela fiscalização na autuação, o que demonstra reconhecimento implícito da legalidade das operações.

Há insuficiência de provas quanto à prolatada operação por conta de terceiros, o que faz incidir o artigo 112 do Código Tributário Nacional.

A IN 228 não prevê a pena de perdimento para os fatos relacionados na autuação.

É inaplicável o artigo 618, inciso XXII, do Decreto nº 4.543/2002, uma vez que a documentação juntada aos autos demonstra a origem dos recursos, mediante depósitos em conta corrente (fls. 17-20).

Alega aplicação retroativa do artigo 33 da Lei nº 11.488/2007.

Alega o caráter confiscatório da exigência fiscal.

Alega os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade por inoccorrência de prejuízo ao Fisco e pelo valor desproporcional da multa.

Solicita a nulidade do auto de infração. Subsidiariamente, pede a improcedência da autuação ou a sua adequação nos termos da Lei nº 11.488/2007.

À folha 449, encaminhou-se o processo para julgamento e informou-se a tempestividade da impugnação.

Diligência de folha 464-465 questiona acerca da hipotética lançamento contra responsáveis solidários. Informações prestadas à folha 467.

À folha 468, devolveu-se o processo a esta Delegacia da Receita do Brasil de Julgamento para prosseguimento.

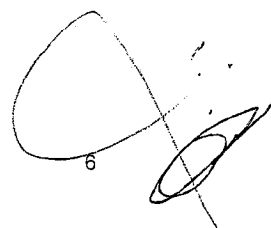
O processo administrativo fiscal nº 10925.001632/2007-05, que se encontra apensado junto ao presente processo, se refere à REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENALIS que foi formalizada contra a empresa acima identificada e a seus responsáveis que, segundo a fiscalização, restou caracterizada a ocorrência de fato que, em tese, configura crime contra a ordem tributária.

Na sessão de 05/09/2008, a 2ª Turma da DRJ – Florianópolis/SC julgou, por maioria de votos, procedente o lançamento, conforme consignado no Acórdão nº 07-13.887 (fls. 469/478v), cuja ementa segue transcrita:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

Período de apuração: 30/01/2006 a 23/06/2006

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL



As normas que regulamentam o MPF dizem respeito ao controle interno das atividades do órgão arrecadador, portanto, eventuais vícios na sua emissão e execução não afetam a validade dos lançamentos.

**AUTO DE INFRAÇÃO E PROCEDIMENTO FISCAL.
NULIDADE.**

Somente ensejam a nulidade os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

**COMPETÊNCIA DO AFRF PARA APLICAÇÃO DA MULTA
SUBSTITUTIVA DO PERDIMENTO.**

Verificada a impossibilidade de apreensão da mercadoria sujeita a pena de perdimento, em razão de sua não-localização ou consumo, é o AFRF competente para exigir, mediante lançamento de ofício, a multa prevista no § 3º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO

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

Lançamento Procedente

A autuada foi intimada do referido Acórdão em 25/09/2008 (fl. 483). Inconformada, em 22/10/2008, protocolou na Unidade preparadora o Recurso Voluntário de fls. 485/509, em que reapresenta os argumentos aduzidos na peça impugnatória e, em aditamento, alega que, no presente caso, incidiria no máximo a multa correspondente a 10% (dez por cento) do valor das mercadorias, nos termos do art. 33 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, neste sentido transcreve o trecho do voto vencido do Relator originário do acórdão recorrido. No final requereu o seguinte:

- a) a nulidade do Auto de Infração;
- b) no mérito, a insubsistência e improcedência da autuação e respectiva multa aplicada;
- c) caso seja mantido o auto de infração, de forma eventual e sucessiva, (i) adequar o valor da multa aos termos do art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, ou (ii) reduzi-la para valores condizentes com a realidade do caso e com os princípios da razoabilidade, proporcionalidade e de vedação ao confisco.

Para comprovar o que alegara, trouxe aos autos cópias das peças do processo nº 2007.72.10.000596-3, que tramita na Vara Federal de São Miguel do Oeste/SC, em que o Delegado da Receita Federal de Joaçaba/SC comunica ao Juízo da causa o reconhecimento da inexistência de interposição fraudulenta ou ocultação de sujeito passivo, em relação às

mercadorias objeto dos processos administrativos nºs 10926.000224/2007-18 e 10926.000159/2007-21 (fls. 510/513).

Voto

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Relator

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

I- DAS PRELIMINARES

Em sede preliminar, pleiteia a autuada a nulidade do Auto de Infração, alegando, em apertada síntese, que (i) houve erro formal na prorrogação e emissão do MPF e (ii) o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil (AFRFB) não tinha competência para aplicação da penalidade de conversão da pena de perdimento em multa.

Da nulidade do Auto de Infração por descumprimento de formalidades atinentes ao Mandado de Procedimento Fiscal (MPF).

Na peça recursal, insiste a recorrente em afirmar que o Auto de Infração é nulo, com a alegação de que o presente procedimento fiscal não obedeceu aos requisitos formais atinentes à prorrogação e emissão do MPF, a saber:

- a) o não fornecimento pelos fiscais autuantes, por ocasião do primeiro ato de ofício praticado após cada prorrogação do MPF, do Demonstrativo de Emissão e Prorrogação do referido documento, conforme determina o § 2º do art. 13 da Portaria SRF nº 6.087, de 2005; e
- b) as autoridades fiscais não detinham competência instrumental para o procedimento de fiscalização especial que foi desenvolvido, pois não existe nos autos nenhum MPF – Especial emitido e cientificado a autuada.

Preambularmente, cabe esclarecer que no âmbito do processo administrativo fiscal de determinação e exigência dos créditos tributários da União, o art. 10 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com as alterações posteriores, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal (PAF), estabelece que o auto de infração será lavrado por servidor competente.

No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), a competência para a constituição do crédito tributário e proposição de aplicação penalidade, pecuniária ou de perdimento de mercadoria, mediante a lavratura de auto de infração, que se encontra prevista genericamente no art. 142 do CTN, é atribuída, em caráter privativo, ao AFRFB, nos termos do art. 6º da Lei nº 10.593, de 06 de dezembro de 2002, com a redação dada pelo art. 9º da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007.

Trata-se de competência expressamente estabelecida em lei, portanto, em consonância com o princípio da legalidade que rege a atuação dos agentes da Administração Pública, no sentido de que estes só podem fazer o que a lei determine ou autorize. Por

consequente, não havendo previsão legal, não há possibilidade de atuação administrativa. Em suma, é cediço que o agente público nem pode atuar contra a lei nem além da lei, mas somente segundo a lei.

A constituição do crédito tributário mediante lançamento (ou aplicação de penalidade), nos termos do parágrafo único do art. 142 do CTN, é atividade vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional do agente público.

Originariamente, o MPF foi introduzido no mundo jurídico por intermédio da Portaria SRF nº 1.265, de 22 de novembro de 1999. O assunto só veio a ser disciplinado em ato do Presidente da República, a partir da vigência do art. 2º do Decreto nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001, atualmente, com a nova redação dada pelo art. 1º do Decreto nº 6.104, de 30 de abril de 2007. Dispõe o *caput* do referido comando legal, já com a nova redação, que:

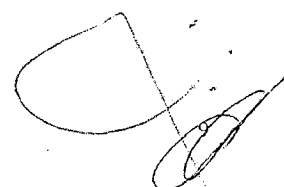
Os procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil serão executados, em nome desta, pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e somente terão início por força de ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), instituído mediante ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Em cumprimento ao referido comando normativo e nos termos do § 4º do citado art. 2º, ao Secretário da Receita Federal do Brasil foi atribuída a competência para estabelecer os modelos e as informações constantes do MPF, os prazos para sua execução, as autoridades fiscais competentes para sua expedição, bem como demais hipóteses de dispensa ou situações em que seja necessário o início do procedimento antes da expedição do MPF, nos casos em que haja risco aos interesses da Fazenda Nacional.

Com supedâneo no referido preceito legal, no período em que autuada foi fiscalizada, a matéria se encontrava disciplinada, inicialmente, na Portaria SRF nº 6.087, de 21 de novembro de 2005 e, posteriormente, na Portaria RFB nº 4.066, de 2 de maio de 2007. Disciplinando a matéria, atualmente, está em vigor a Portaria RFB nº 11.371, de 12 de dezembro de 2007.

Com base nesse breve relato, infere-se que o objetivo do MPF foi estabelecer, no âmbito da RFB, um instrumento de controle administrativo das atividades de fiscalização, informando ao contribuinte a natureza, a abrangência, o prazo máximo e as pessoas designadas para a execução do respectivo procedimento fiscal. Em outros termos, o MPF veio conferir transparência ao relacionamento Fisco-contribuinte, protegendo tanto a Administração Tributária federal quanto o cidadão-contribuinte contra eventuais atos arbitrários emanados da autoridade fiscal e de ações ilícitas perpetradas por pessoas desprovidas de competência legal para o exercício da atividade de fiscalização.

Assim, como a competência conferida ao AFRFB, para fiscalização e consequente constituição do crédito tributário e proposição de aplicação de penalidade, provém diretamente da lei (em sentido formal), ao meu sentir, não pode ato normativo infralegal, inclusive quando emanado do Chefe do Poder Executivo, alterar a referida competência, sob pena de malferimento ao primado da legalidade, inclusive, do disposto no inciso IV do art. 84 da CF/88.



Sendo assim, a eventual inobservância de regras atinentes ao MPF não contamina o auto de infração com os vícios insanáveis que possam conduzir a sua nulidade, principalmente, quando o procedimento fiscal foi realizado com observância aos ditames dos arts. 142 e 149 do Código Tributário Nacional e dos arts. 9º e 10 do PAF.

Na verdade, por ser norma que se destina a regulamentar a atuação dos AFRFB, estabelecendo as diretrizes para da atuação no âmbito do procedimento de fiscalização, a sua eventual inobservância poderá resultar em ato de insubordinação hierárquica, sujeito à responsabilidade apenas de caráter administrativo.

Com base no que foi exposto, entendo não ser passível nulidade do auto de infração originário de um procedimento fiscal que tenha apresentado algum vício concernente à emissão ou prorrogação do MPF, se os demais requisitos legais atinentes o devido processo legal foram obedecidos, em especial, o contraditório e ampla defesa.

Portanto, rejeito a presente preliminar.

Da falta de competência do AFRFB para aplicação da penalidade de conversão da pena de perdimento em multa.

Aponta ainda a recorrente a nulidade do presente procedimento fiscal pelo fato do AFRFB não ter competência para aplicar a pena de perdimento e não ter sido observado o disposto no Decreto nº 70.235, de 1972.

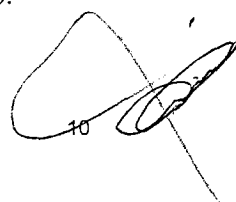
Não vejo razão nessa alegação da recorrente. O ponto fulcral da presente questão diz respeito à competência da autoridade fiscal para lavratura do auto de infração de aplicação de penalidade pecuniária e ao rito procedimental que deve ser seguido.

É indubitável que a competência originária para a aplicação da pena de perdimento é do Ministro da Fazenda, o qual, por delegação de competência, foi transferida para os Delegados e Inspectores da Receita Federal do Brasil. Ademais, o procedimento fiscal de perdimento tem rito próprio, conforme estabelecido no art. 27 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976.

Entretanto, de perdimento não se trata a presente ação fiscal. De fato, o objeto da presente autuação é a aplicação da penalidade pecuniária prevista no parágrafo 3º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, com a redação da Lei nº 10.637, 2002, que determina a conversão da pena de perdimento “em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido transferida a terceiro ou consumida”, em consequência de as mercadorias que seriam sancionadas com perdimento não serem mais passíveis de apreensão, pois, já haviam sido comercializadas ou consumidas.

Portanto, não sendo mais possível a aplicação da pena de perdimento a que estariam sujeitas as mercadorias, torna-se cabível a aplicação da multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, procedimento da competência do Auditor-Fiscal, na forma estabelecida nos arts. 9º e 10 do PAF, combinado com o disposto no art. 9º da Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007.

Convém salientar que a dicção do dispositivo legal acima referenciado é no sentido de converter a pena prevista (de perdimento) em multa pecuniária, dispensando a prévia aplicação da pena de perdimento (de competência dos Delegados e Inspectores), o que se revelaria, no caso em tela, totalmente despicienda ante a impossibilidade de apreensão.



Neste sentido, não merece reparo o entendimento da autoridade julgadora a quo, exposto com objetividade no excerto a seguir transcrito:

O presente processo é o procedimento próprio e autônomo para apuração da conversão do perdimento em multa pecuniária, conforme o Decreto nº 70.235/1972.

Não é exigível a instauração do procedimento de aplicação da penalidade de perdimento propriamente dita pois tal procedimento, para ser instaurado, necessitaria que a mercadoria fosse fisicamente localizada.

A mercadoria não pode ser mais fisicamente localizada haja vista que a mesma já se encontra revendida ou no mínimo estragada, haja vista a mesma ser perecível (cebolas) e o lapso e tempo de mais de ano entre a importação (janeiro a junho de 2006) e a autuação (agosto de 2007). Logo, a conversão da penalidade é correta; a dívida é tão-somente se há algo a se converter, ou seja, se há penalidade punível com a pena de perdimento das mercadorias importadas.

Dessa forma, também rejeito a presente preliminar.

II- DO MÉRITO

No mérito, o cerne da presente controvérsia consiste na legalidade da aplicação da penalidade pecuniária de conversão da pena de perdimento em multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, motivada pela ocultação dos reais adquirentes (compradores) das mercadorias estrangeiras formalmente importadas pela recorrente, mediante o artifício doloso da interposição fraudulenta.

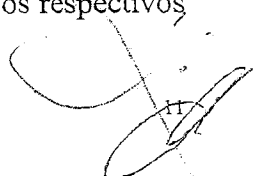
Segundo o relatório da autoridade fiscal, a infração cometida pela recorrente foi tipificada no artigo 23, inciso V, c/c os §§ 1º, 2º e 3º, do Decreto-lei nº 1.455, de 07 de abril de 1976, com a redação dada pela Lei nº 10,637, de 30 de dezembro de 2002.

Por outro lado, alega a recorrente que os documentos por ela carreados aos autos comprovariam que a sua capacidade financeira estava baseada em financiamentos de terceiros, quais sejam, os próprios fornecedores. Ademais, seria inaplicável a penalidade por prática de interposição fraudulenta, prevista no inciso V do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, uma vez que a documentação juntada aos autos (fls. 17/20) demonstrava a origem dos recursos, mediante depósitos de terceiros em sua conta-corrente bancária.

Da utilização dos recursos dos importadores ocultos.

Na Tabela de fl. 12, estão discriminados os reais importadores, os quais foram identificados a partir das cópias dos extratos das Transferências Eletrônicas Disponíveis (TED) e de Documentos de Ordem de Crédito (DOC), que comprovam os depósitos realizados na conta corrente da autuada (fls. 140/149).

Na Planilha de fls. 17/20 encontra-se demonstrada a vinculação entre (i) os depósitos nas contas correntes da autuada, efetuados pelos verdadeiros adquirentes das mercadorias (os reais importadores), (ii) as notas fiscais de entrada e saída e (iii) os respectivos documentos de fechamento e liquidação do câmbio (fls. 150/394).



Com base nas referidas informações, corroboradas por documentos colacionados aos autos, convenço-me de que está devidamente comprovado nos autos que, em relação às operações de importação objeto da penalidade em questão, a recorrente se utilizou de recursos fornecidos pelos verdadeiros adquirentes (os reais importadores) das ditas mercadorias, cedendo o seu nome para figurar nos documentos que acobertam as respectivas operações de importação e, por conseguinte, ocultando os reais importadores do conhecimento das autoridades tributárias, aduaneiras, cambiais e anuentes.

As cópias das peças extraídas do processo judicial nº 2007.72.10.000596-3, em trâmite na Vara Federal de São Miguel do Oeste/SC, por meio das quais o Delegado da Receita Federal de Joaçaba/SC comunica ao citado Juízo que não houve interposição fraudulenta ou ocultação do sujeito passivo, em relação às mercadorias objeto dos processos administrativos nºs 10926.000224/2007-18 e 10926.000159/2007-21 (fls. 510/513), em nada afeta a minha convicção acerca da prática da conduta de interposição fraudulenta apurados neste processo, por uma razão óbvia, a saber: as informações prestadas pela dita autoridade administrativa se refere a distintas operações de importação, logo, tais conclusões não se aplicam ao procedimento fiscal em apreço.

Em relação a este ponto, a alegação da recorrente de que os recursos eram provenientes de terceiros, apenas corrobora a tese de que houve a interposição fraudulenta apontada no procedimento fiscal. Neste sentido, são categóricos os argumentos expedidos pelo Relator originário do Acórdão recorrido, apresentados nos trechos do seu voto a seguir transcritos, *in verbis*:

A alegação de que os recursos são oriundos de terceiros constitui na verdade a confissão da infração apontada pela fiscalização aduaneira.

Se os recursos são oriundos de terceiros, estes são os verdadeiros adquirentes das mercadorias. Ao se declarar, em sua peça de defesa, como a adquirente das mercadorias, sendo os recursos de terceiros, confessa a empresa importadora que a mesma ocultou os reais adquirentes.

Exemplo de confissão é a alegação da empresa autuada na peça de defesa de que a descoberta da fiscalização (fls.17-20) de depósitos de terceiros em conta corrente representa a origem dos recursos.

Na verdade, tal alegação da empresa autuada representa a confissão da infração pois, se os recursos são de terceiros, não poderia a empresa alegar ser a adquirente das mercadorias, sendo portanto falsa a informação nas DIs de que a empresa autuada era a adquirente dos bens.

Tais asserções, ao meu sentir, espelham a realidade dos autos, por isso, com elas estou de acordo.

Assim, comprovado que as referidas operações de importação foram realizadas com recursos de terceiros, por presunção legal, nos termos do art. 27¹ da Lei nº 10.637, de 2002, elas são consideradas por conta e ordem de terceiros, de forma ilícita, posto que omitida do conhecimento das autoridades tributárias e aduaneiras os reais adquirentes das

¹ 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.

mercadorias, com descumprimento dos requisitos e condições estabelecidos para a referida modalidade de importação.

Da presunção da interposição fraudulenta na operação de importação.

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 da 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.

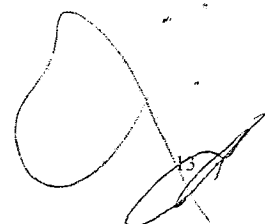
Trata-se, portanto, de presunção relativa em que há inversão do ônus da prova em favor da fiscalização aduaneira. Logo, provando a fiscalização a incompatibilidade entre o volume de recursos financeiros transacionados nas mencionadas operações e a sua incompatibilidade com a capacidade econômico-financeira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

No caso em tela, foi o que ocorreu, a autuada não logrou comprovar a origem e disponibilidade de recursos próprios para fazer face aos dispêndios financeiros com as ditas operações. Ao contrário, consta dos autos provas robustas de que ela usou recursos de terceiros, no caso, os reais importadores, caracterizando a modalidade de importação por conta e ordem de terceiro sem o preenchimento dos requisitos e condições estabelecidos a seguir mencionados.

Da caracterização da interposição fraudulenta na operação de importação por conta e ordem de terceiros.

Dessa forma, mesmo sendo por presunção configurada a importação por conta e ordem de terceiros, por força do disposto no inciso I do art. 80 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, autuada e as adquirentes das mercadorias (importadoras ocultas) 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 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 comercial, cambial, de transporte e de controle administrativo.

De fato, analisando os extratos das DI anexados aos autos (ver folhas 184, 191, 274 e 281), verifica-se que a autuada declarou que era ela mesma quem adquirira as mercadorias, o que não corresponde a verdade, conforme anteriormente demonstrado. Em outras palavras, ela declarou uma operação de importação por conta própria, quando na realidade, tratava-se de operação de importação por conta e ordem de terceiro.

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 do art. 79 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001.

Assim, fica comprovada a interposição ilícita da autuada nas operações de importação por ela formalmente realizadas, concretizada pela prática da conduta da **interposição fraudulenta nas operações de importação com recursos de terceiros (ou mediante cessão do nome)**, pois ela de fato atuava, de forma ilegal, por conta e ordem dos responsáveis pelas ditas operações, omitindo-os do conhecimento das autoridades tributárias e aduaneiras.

Da aplicação retroativa da multa prevista no caput do art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007.

Alega a recorrente que, por força da retroatividade benigna, no presente caso, incidiria, no máximo, a multa de 10% (dez por cento) do valor das mercadorias, fixada no *caput* do art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007.

Inicialmente, cabe destacar que, a partir da vigência do referido art. 33, assunto em apreço (interposição fraudulenta em operação de comércio exterior) tem suscitado amplas controvérsias no âmbito da doutrina e da jurisprudência, tanto a administrativa com a 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, atualmente, 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 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. (...). (grifos não originais).	Art. 33. A pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários fica sujeita a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais). Parágrafo único. À hipótese prevista no caput deste artigo não se aplica o disposto no art. 81 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. - Lei nº 9.430, 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.	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 sanção): a pessoa interposta (importador ostensivo ou de direito) e a pessoa interponente (importador oculto ou de fato), conjuntamente.	Quem é o responsável pela cessão do nome e/ou documentos (destinatário da sanção): a 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.

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 Silva², com a seguinte dicção, *in verbis*:

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

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.

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

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

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 (*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 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 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

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 de fevereiro de 2006, com vigência a partir de 21 de fevereiro de 2006, data da publicação da referida Lei.

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 do contrato firmado com a pessoa jurídica importadora e estar identificada na fatura comercial (*commercial 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:

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:

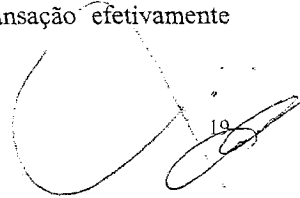
"Art. 2º A pessoa jurídica que contratar empresa para operar por sua conta e ordem deverá apresentar cópia do contrato firmado entre as partes para a prestação dos serviços, caracterizando a natureza de sua vinculação, à unidade da Secretaria da Receita Federal (SRF), de fiscalização aduaneira, com jurisdição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



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 (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, 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).

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”.

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 presumitivo 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 23⁸ do Decreto-lei nº 1.455, de 1976.

No segundo caso, o fato presumitivo 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. 81⁹ da Lei nº 9.430, de 1.996.

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 tipificada como interposição fraudulenta, 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 sobre idêntica 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:

⁸ 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.

(...).

⁹ 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.

(...).

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 suprarreferenciado.

Da interposição fraudulenta na importação com recursos de terceiros.

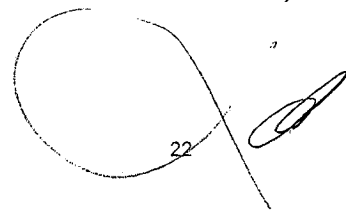
A **interposição ilícita na operação de importação com recursos de terceiros** (ou **mediante cessão do nome**) caracteriza-se pela comprovação da transferência dos recursos financeiros do caixa ou conta bancária do verdadeiro adquirente da mercadoria, para o caixa ou conta bancária da interposta pessoa (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 estabelece duas hipóteses de presunção para a 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.

.....

22



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. 674¹⁰ 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). Com a ressalva de que esta última passou a existir a partir de 21 de fevereiro de 2006, data que entrou em vigor o art. 11 da Lei nº 11.281, de 2006.

¹⁰ 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)".

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 81¹¹ da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001**”, que 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

¹¹ 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

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”.

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

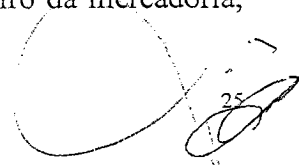
Trata-se, no caso da infração e penalidade definidas no *caput* do art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, de penalidade pecuniária especificamente estabelecida para o importador que descumpriu as exigências legais determinadas para a importação por conta e ordem de terceiro ou a importação por encomenda, 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 handwritten signature in black ink is written over a circular official stamp. The stamp contains some illegible text and a central emblem. The signature appears to be a stylized name, possibly '25' followed by a flourish.

- 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. 727¹² 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.

¹² 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)

No presente caso, como as infrações foram praticadas no período de janeiro a junho de 2006, portanto, anteriormente à vigência da norma enunciada no *caput* do artigo 33 da Lei nº 11.488, de 2007, em princípio, a autuada 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 autuada 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 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:

(...)

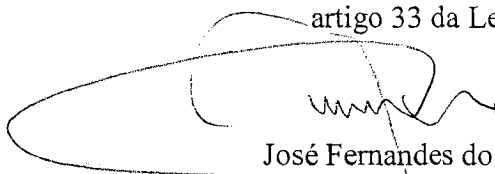
a) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Dessa forma, o valor da penalidade pecuniária aplicada por meio do referido Auto de Infração, 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 as preliminares de nulidade suscitadas; e
- b) 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