



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

Processo n° 10950.005820/2008-78
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3302-005.743 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de agosto de 2018
Matéria INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS
Recorrente SAN MARINE-IMP. E EXP. LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 29/08/2005 a 18/12/2006

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. MERCADORIA NÃO LOCALIZADA OU CONSUMIDA. MULTA IGUAL AO VALOR ADUANEIRO DA MERCADORIA.

Considera-se dano ao Erário, na importação, a ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, que pode ser presumida pela não comprovação da origem, disponibilidade e transferência de recursos empregados nas operações de comércio exterior. O dano ao Erário é punível com a pena de perdimento, que é convertida em multa igual ao valor aduaneiro da mercadoria caso não seja localizada ou tenha sido entregue a consumo.

PRECLUSÃO. MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. NÃO CONHECIMENTO.

Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo sujeito passivo, constituindo-se definitivamente o crédito tributário lançado.

Toma-se definitiva a matéria não impugnada, portanto, não deve ser conhecida.

Recurso Voluntário Improcedente.

Crédito Tributário Mantido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Fenelon Moscoso de Almeida - Presidente Substituto

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Vinicius Guimaraes, Walker Araujo, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Diego Weis Junior, Raphael Madeira Abad e Fenelon Moscoso de Almeida. Ausente justificadamente o conselheiro Paulo Guilherme Déroulède.

Relatório

Trata o presente processo de auto de infração, lavrado em 09/10/2008, formalizando a exigência de multa equivalente ao valor aduaneiro (100%), no valor de R\$ 1.581.474,60.

A IN SRF nº 228/2002 dispõe sobre o procedimento especial que visa a identificar e coibir a ação fraudulenta de interpostas pessoas em operações de comércio exterior - artifício adotado como meio de dificultar a verificação da origem dos recursos aplicados ou dos responsáveis por infração à legislação em vigor. A seleção das empresas decorre do cruzamento de informações de natureza contábil-fiscal e de comércio exterior extraídas das bases de dados da Secretaria da Receita Federal e indica empresas que revelam indícios de incompatibilidade entre os volumes transacionados no comércio exterior e a capacidade econômica e financeira evidenciada.

No caso da autuada, a instauração do procedimento ocorreu em vista de fundados indícios de ocultação do verdadeiro adquirente das mercadorias importadas. A partir de informações prestadas pela DRF Curitiba, acerca de incompatibilidades entre os volumes transacionados e a capacidade econômica/financeira da importadora, a Delegacia da Receita Federal em Maringá diante de fatos relevantes deu início ao procedimento especial de fiscalização.

Assim, foi emitido o Mandado de Procedimento Fiscal (MPF-F) nº 0910500-2006-00330-6, concluindo-se que a empresa SAN MARINE foi constituída com o intuito de efetivar importações em benefício de terceiras pessoas sem o cumprimento das normas estabelecidas e, portanto, configurando-se a ocultação do sujeito passivo presumindo-se então, ter havido interposição fraudulenta em todas as suas operações de comércio exterior, conforme fatos apurados e descritos em detalhes no respectivo Relatório de Procedimento Especial -

Processo Fiscal nº 10950.000150/2007-12, também parte integrante e inseparável do presente auto de infração.

Assim sendo, consoante o disposto no inciso XXII do art. 618 do Regulamento Aduaneiro, dispositivo com redação dada pelo art. 59, da Medida Provisória nº 66, de 29/08/2002, transformada na Lei nº 10.637 de 30/12/2002, aplica-se a pena de perdimento das mercadorias importadas em nome da empresa fiscalizada ou a sua conversão em multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias. Constata-se que as mercadorias importadas pela interessada já foram entregues ao consumo, inclusive sequer chegando a transitar fisicamente pelos estoques da fiscalizada, informação corroborada pela constatação feita na sede da fiscalizada no momento da diligência fiscal, de que não haviam mercadorias em estoque, fato que implica na impossibilidade de sua apreensão.

Logo, em virtude da impossibilidade de apreensão das mercadorias suscetíveis da aplicação da pena de perdimento e de forma vinculada à determinação constante no § 3º, do art. 23, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, aplica-se a MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO DAS MERCADORIAS.

É autuado como coautor o Sr. HWA SOO KIM, cidadão coreano de CPF 053.454.448-70.

Regularmente cientificada por via de edital (fls. 920), a interessada apresentou a impugnação tempestiva de folhas 1.857 a 1.859.

- ✓ A impugnante alega que a fiscalização se baseou em indícios de fraude e que, no processo administrativo ficou comprovado documentalmente a legalidade das operações de comércio exterior.
- ✓ Defende ter comprovado a compatibilidade entre os volumes transacionados e sua capacidade econômica e financeira.
- ✓ Alega a utilização de meras presunções, sem provas.

Requer sejam julgados procedentes os pedidos de sua impugnação e a posterior juntada de novas provas, documentos e vistorias.

Em 03 de abril de 2009, através do Acórdão nº 07-15.627, a 1ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento de Florianópolis/SC por unanimidade de votos, considerou PROCEDENTE o lançamento, mantendo o crédito tributário exigido.

Entendeu a Turma que:

A alegação de que a autuação se baseou em indícios de fraude é improcedente. Como dito, os indícios de fraude foram os determinantes para a inclusão da impugnante no procedimento especial de fiscalização. A autuação, por sua vez, não foi baseada nesses indícios, e sim na constatação de que não restou comprovada a lícita origem, disponibilidade ou transferência dos recursos empregados nas operações de comércio exterior.

Da mesma forma não procede a alegação de que se utilizou de meras presunções. A presunção utilizada foi aquela determinada na lei, como já transcrito, e que

possibilita a conclusão de que houve interposição fraudulenta nas operações de comércio exterior. Portanto, nada de irregular há na presunção legal arguida pela fiscalização.

A impugnante alega ter comprovado a compatibilidade entre os volumes transacionados e sua capacidade econômica e financeira. Não é o que se verifica do relatório fiscal, que registra que a estrutura física e logística da atuada é inadequada às operações de importação que realiza, se resumindo a pequenas salas comerciais; que o sócio majoritário sequer tem certeza do valor integralizado por seu sócio, valor esse não comprovado; e, principalmente, que a empresa possui evidente incompatibilidade entre sua capacidade econômica e financeira e o volume de importações realizadas, sendo que seu sócio majoritário não logrou comprovar a origem dos recursos utilizados para a integralização do capital social da empresa.

Por outro lado, os argumentos da impugnante foram trazidos desacompanhados de qualquer elemento de prova, fato que impossibilita se formar convicção diversa daquela registrada no auto de infração, qual seja, de que houve interposição fraudulenta de terceiros, não se comprovando a origem, disponibilidade e transferência dos recursos utilizados nas operações de comércio exterior, com ocultação do sujeito passivo.

A empresa SAN MARINE IMP. E EXP. LTDA foi cientificada da Decisão da Delegacia Regional de Julgamento, em 06/05/2009, via Aviso de Recebimento, às folhas 1.911 do processo digital.

Em 08/06/2009, ingressou com RECURSO VOLUNTÁRIO junto ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, apresentando suas razões, de folhas 1.920 a 1945 do processo digital.

Em síntese, foi alegado que:

- ✓ A Aduna entendeu que bastaria a simples impossibilidade de apreensão de mercadoria dada a consumo para converter o perdimento em multa, que recairia sobre as garantias apresentadas por ocasião do desembaraço.
- ✓ Contudo, há outro requisito além do acima citado: a aplicação da pena de perdimento das mercadorias importadas mediante lavratura e julgamento de auto de infração.
- ✓ O procedimento correto é lavrar auto de infração aplicando pena de perdimento da mercadoria caso se constate alguma das ilicitudes previstas no art. 618 do RA, propiciar chance de defesa ao atuado e julgar o processo. Sendo esse julgado procedente, aplica-se o perdimento sobre a carga. Caso esta carga não seja passível de apreensão por ter sido dada a consumo, o perdimento converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mesma podendo vir a recair sobre eventual garantia apresentada.
- ✓ Pelo exposto, o presente processo é nulo porque cerceou a defesa quando não forneceu a descrição detalhada da conduta ilícita e nem a indicação da norma infringida e é improcedente porque é impossível converter pena de perdimento de mercadoria em multa de valor equivalente se a pena de perdimento sequer foi aplicada.

-
- ✓ Repita-se: Em relação às DI's relacionadas, pergunta-se: a) foi aplicado pena de perdimento? b) qual a conduta ilícita praticada pela Impugnante que autorizou o perdimento? c) qual o preceito legal violado pela Impugnante?
 - ✓ A Autoridade Aduaneira lavrou o Auto de Infração que consta do processo ora impugnado mas em momento algum imputou à Impugnante qualquer conduta ilícita específica e relativa à importação em questão que respaldasse aplicação da pena de perdimento. Também não fez indicação da disposição legal infringida.
 - ✓ A Impugnante simplesmente não sabe do que defender-se. O cerceamento de defesa é evidente e pode ser percebido da simples leitura do auto de infração do presente processo.
 - ✓ Com efeito, a Aduana desobedeceu à determinação legal prevista no art. 10, incisos III e IV do PAF, acima transcritos, pois é notório que faltam a descrição do fato ilícito e a indicação da norma infringida.
 - ✓ Tal desobediência configura evidente cerceamento de defesa, que é motivo de nulidade de acordo com o art. 5º da CF/88 e art. 59, inciso II, do PAF.
 - ✓ Mas no presente processo nada ficou evidenciado de ilícito na importação referente às DI's relacionadas. Sequer houve descrição da conduta!
 - ✓ Logo, improcedente a aplicação da pena de perdimento, pois, em relação às DI's relacionadas, a Aduana não provou (ou melhor, sequer descreveu) nenhuma conduta prevista no art. 618 do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 4.543/2002.
 - ✓ Ao contrário: nas páginas do processo autônomo juntado em fls. 17-39, em diversas passagens, concluíram as mesmas autoridades aduaneiras, contraditoriamente, por meio de oitiva de pessoas, vistoria na sede da Impugnante, análise de documentos, que a Impugnante tinha efetivo funcionamento, que estava estabelecida efetivamente no endereço declarado e que seu sócio-gerente possuía elevado grau de participação e conhecimento acerca de todas as importações realizadas (fls. 21 e ss.). Tais constatações são notoriamente incompatíveis com as características de empresas "laranja", inexistentes de fato.
 - ✓ Desse modo, observa-se que as Autoridades Fiscais exerceram seu poder/dever de buscar a verdade através de intensa e oficial atividade de arrecadação de provas, em obediência ao Princípio Tributário da Verdade Material, encontraram a verdade - que a Impugnante existe de fato além de existir juridicamente - e em seguida a rejeitaram; apegaram-se à presunção incabível anteriormente tratada, mesmo contrariando as provas. A presunção de um fato (inexistência) foi mais forte que a prova de outro fato (existência)!

- ✓ Por fim ressalte-se que os preços declarados pela Impugnante em suas operações estão reconhecidamente fora de qualquer suspeita de subvaloração, sendo sempre três vezes superior à média nacional o que sugere sua plena regularidade e boa fé e um imenso universo de ilícitos onde a fiscalização deveria se concentrar. Esta é a conclusão que chega a própria Autoridade Aduaneira em fls 218 e ss. do processo 10950.000150/2007-12 (do qual o Fisco trouxe apenas o relatório juntado em fls. 17-39).
- ✓ Contudo, a Autoridade Aduaneira não cotejou dos requisitos para relevar a penalidade, obrigação que lhe cabia.
- ✓ O primeiro dos requisitos não está na norma, mas é decorrente da lógica pura e simples: apenas uma pena procedente pode ser relevada. Assim, caso uma prática ilícita imputada fosse julgada procedente pela própria Autoridade Aduaneira, obrigatoriamente, deveria ela tratar da presença ou não dos requisitos para perdão e substituição do perdimento por outra mais branda.
- ✓ Para ter lugar a relevação da pena de perdimento faz-se necessário atender-se aos pressupostos do artigo 654 combinado com o 655 do Decreto 4.543/02. Logo, tem-se que atender a duas condições determinantes para operar-se a relevação da pena de perdimento:
 - a) um pressuposto: a não ocorrência de falta ou insuficiência de recolhimento de tributos; e
 - b) uma justificativa: erro ou ignorância do infrator OU equidade, em relação às características pessoais ou materiais do caso, inclusive ausência de intuito doloso.
- ✓ Na impugnação ao auto de infração apresentada pela Impugnante, defendeu-se a tese de que a conduta típica, primeiro requisito para aplicação do perdimento, não ocorreu. Caso tenha ocorrido o ilícito, o que não se admite, o resultado, segundo requisito, também não ocorreu.
- ✓ Antes de tudo, frise-se: é incontroverso nos autos administrativos que não houve descaminho, supressão ou diminuição do recolhimento; em parte alguma tais condutas foram imputadas à Impugnante; em parte alguma houve menção preços abaixo mercado ou mercadoria não manifestada. Não houve menção que um único real deixaria de ser recolhido aos cofres públicos caso a mercadoria fosse desembaraçada.
- ✓ Ao contrário, a própria Autoridade Aduaneira constatou que os preços declarados pela Impugnante em suas operações estão reconhecidamente fora de qualquer suspeita de subvaloração, sendo sempre três vezes superior à média nacional o que sugere sua plena regularidade.
- ✓ Ressalte-se que a Autoridade Aduaneira não impugnou o preço declarado pela Impugnante e portanto deve ser tido como correto. Segundo, que tal preço é variável em função do tempo e da

quantidade de mercadoria negociada; é o valor aduaneiro ou valor de transação. Apurado de acordo com o Artigo 1º do AVA - G ATT é o valor efetivamente pago ou a pagar por uma mercadoria.

- ✓ Ora, se não houve sequer tentativa de burla ao fisco ou de diminuição ou supressão de tributo devido também não houve o dano ao Erário. E se este não ocorreu, a pena de perdimento é inaplicável por incompatível com o Princípio da Proporcionalidade e da Razoabilidade cuja presença é indispensável à atuação fiscal por força do art. 2º da Lei 9.784 de 29 de janeiro de 1999.
- ✓ Logo, o primeiro pressuposto para a relevação do perdimento, qual seja, o não ter resultado em falta ou insuficiência de recolhimento de tributos federais, está comprovadamente presente. Todos os impostos eventualmente incidentes serão pagos quando do registro da competente DI. Em caso de devolução para o exterior, o fato gerador não existirá.
- ✓ Nos presentes autos não houve nenhuma narrativa de conduta ilícita da Impugnante que se referisse especificamente à importação das mercadorias descritas nas DI's que deram origem a este PAF.
- ✓ Não se verificou nenhum intuito doloso. Sequer erros foram imputados na invoice e no BL foram apontados! Logo, os documentos que instruíram as DI's estão em perfeita ordem.
- ✓ Presente, pois, o segundo e último requisito determinante da relevação da pena de perdimento, afinal, as características pessoais ou materiais do caso, inclusive ausência de intuito doloso, não demonstram nenhum ilícito.

- DO PEDIDO

- Reforme totalmente a decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis - Santa Catarina, para que seja julgado totalmente nulo o auto de infração constante do processo supracitado, pelos vícios expostos e, por consequência, seja afastada a penalidade consistente em recolher qualquer valor aos cofres públicos, seja a título de multa ou de imposto; ou

- Reforme totalmente a decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis - Santa Catarina, para que seja julgado totalmente improcedente o auto de infração constante do processo supracitado, pelos vícios expostos e, por consequência, seja afastada a penalidade consistente em recolher qualquer valor aos cofres públicos, seja a título de multa ou de imposto; ou

- Reforme totalmente a decisão de proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis - Santa Catarina, para que seja julgado totalmente improcedente o auto de infração constante do processo supracitado, pelos vícios expostos e, por consequência, seja a Recorrente excluída do pólo passivo do Auto de Infração em decorrência de sua demonstrada boa-fé e afastada a penalidade consistente em recolher qualquer valor aos cofres públicos, seja a título de multa ou de imposto.

- Caso não atendidos os pedidos anteriores, reforme parcialmente a decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis - Santa Catarina, pelos vícios expostos e, para que seja afastada a penalidade consistente em recolher qualquer valor aos cofres públicos a título de multa, obrigando a RECORRENTE a arcar apenas com valor dos impostos eventualmente não recolhidos;

- Caso julgado procedente o presente processo, ainda que parcialmente, bem como o auto de infração dele constante, apesar das incoerências expostas, pede-se que sejam então relevadas as penas de multas aplicadas sobre o valor aduaneira da mercadoria em questão, uma vez que estão presentes os pressupostos do art. 654 e seguintes do Decreto nº 4.543 de 2002 e, conseqüentemente, seja afastada a penalidade aplicada; e

- Seja autorizado o levantamento de eventual depósito efetuado à título de garantia no decorrer do desembaraço das mercadorias referentes às DI's já referidas, devidamente corrigido.

- Que todas as intimações/notificações no presente processo sejam feitas pessoalmente na pessoa do procurador que a esta subscreve, conforme Estatuto da Advocacia.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Lima Abud – Relator.

Da admissibilidade.

Por conter matéria desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário tempestivamente interposto pelo contribuinte, considerando que a empresa SAN MARINE IMP. E EXP. LTDA foi cientificada do **Acórdão nº 07-15.627**, em 06/05/2009, via Aviso de Recebimento, às folhas 1.911 do processo digital.

A contagem do prazo de 30 dias se iniciou em 07/05/2009, tendo seu término em 06/06/2009, sábado.

A empresa SAN MARINE IMP. E EXP. LTDA apresentou o seu Recurso Voluntário em 08/06/2009, segunda-feira, às folhas 1.920 do processo digital.

O recurso é tempestivo.

Da controvérsia.

- ✓ O equívoco da fiscalização quanto ao procedimento empregado, deixando de aplicar pena de perdimento, caso constatasse alguma das

ilicitudes previstas no art. 618 do RA, propiciando assim a chance de defesa ao autuado e julgar o processo, o que implica em nulidade do presente processo;

- ✓ A não imputação à Recorrente e qualquer conduta ilícita específica e relativa à importação em questão que respaldasse aplicação da pena de perdimento;
- ✓ A ausência de descrição e comprovação pela fiscalização da conduta infracional;
- ✓ A relevação da pena de perdimento;
- ✓ A ausência de burla ao fisco, diminuição ou supressão de tributo devido e de dano ao Erário.

Da Preclusão

Impugnação é ato de oposição, de contradição, de contestação, refutação, comum no âmbito do direito. No direito administrativo tributário impugnação é o nome que se dá à defesa que se faz contra exigência contida em Auto de Infração.

Portanto, impugnação é o instrumento através do qual o contribuinte contesta lançamento efetuado em seu nome pela autoridade fiscal.

A matéria é tratada no PAF -Processo Administrativo Fiscal. A impugnação equivale ao Contraditório e Ampla Defesa inscritos no Decorre do art. 5º, LV, da Constituição Federal/88:

(...) aos litigantes, em Processo Judicial ou Administrativo e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

A impugnação corresponde à primeira fase do contraditório.

Por ocasião do ingresso da impugnação pela empresa SAN MARINE, às folhas 1.857 a 1.859, foram apresentados os seguintes argumentos:

Conforme se observa no auto de infração, ora impugnado, o senhor fiscal baseou suas alegações e firmou sua posição com base em supostos indícios de fraude em operações de comércio exterior;

No relatório que fundamenta a autuação consta de forma expressa que a mesma tem como única base indícios de fraude;

No processo administrativo ficou provado através de prova documental juntadas nos autos que a operação de comércio exterior foi realizada de forma legal, observando todas as determinações legais;

A Autuada provou no curso do processo, ora impugnado, que a importação que possuía compatibilidade entre os volumes

transacionados no comércio exterior e a capacidade econômica e financeira;

Saliente-se que indícios não é questão fática e sim uma questão de presunção de cada pessoa pode auferir de forma pessoal;

No caso, é cristalino que o agente público vai realizar a autuação buscando a autuação, pois não tem isenção, visto que a autuação possibilita que seu "patrão" tenha resultado financeiro;

Se durante toda a tramitação processual administrativa não foi provado que os indícios eram verdadeiros, por certo a autuação é improcedente;

As decisões de nossos tribunais são unânimes em julgar que a presunção deve ser provada de forma veemente, o que não ocorreu nos autos.

◇ Decreto nº 70.235/72:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

O artigo 17 do Decreto 70.235/72 estabelece que será considerada não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo contribuinte no âmbito do processo administrativo fiscal.

O Recurso Voluntário é a segunda fase do contraditório.

Preclusão é a perda do direito de manifestar-se no processo, a perda da capacidade de praticar os atos processuais por não tê-los feito na oportunidade devida ou na forma prevista. É a perda de uma faculdade processual.

Na impugnação o autuado deve discutir toda matéria contida no auto de infração, sob pena de, concluído o julgamento de primeira instância, só poder discutir em segundo instância matéria ventilada na impugnação, sob pena de preclusão. Este é o entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

Recurso 101407 – Acórdão 202-09816

EMENTA ITR – I) NORMAS PROCESSUAIS – MATÉRIA PRECLUSA – Questão não provocada a debate na primeira instância, quando se instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo, com a apresentação da petição impugnatória inicial, e que somente vem a ser demandada na petição de recurso, constitui matéria preclusa, da qual não se toma conhecimento.

.....
Recurso 124435 – Acórdão 303-30511 – Proc. 11128.006112/00-73

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – MATÉRIA NÃO IMPUGNADA – JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

- 1) Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pela impugnação (art. 17 do Dec. 70.235/72, com as alterações da Lei 9.532/97).
- 2) Para ser considerada efetiva, além de atender ao requisito da tempestividade a impugnação precisa guardar simetria com o lançamento, enfrentar de forma ostensiva as imputações atribuídas à au tuada.
- 3) Somente a impugnação válida é capaz de invocar o poder do Estado para dirimir a controvérsia surgida com a exigência fiscal, instaurando a fase litigiosa do procedimento.

Não tendo sido instaurado o litígio, é descabido o recurso na parte não impugnada, pela perda do seu objeto

Nesse sentido, considera-se como o único ponto de intersecção entre os argumentos apresentado na Impugnação e no Recurso Voluntário, ainda que de forma genérica, a questão conduta infracional praticada pela Recorrente. As demais argumentações serão consideradas preclusas.

▣ O CONCEITO DE INTERPOSIÇÃO EM OPERAÇÃO DE IMPORTAÇÃO

A função da sólida construção jurisprudencial é fornecer critérios precisos para a equânime e indistinta aplicação da Lei.

O dicionário eletrônico Houaiss, fornece uma definição precisa da locução *interposição*, que se adéqua ao contexto aqui a ser evidenciado:

ato ou efeito de interpor(-se)

Locuções

i. de pessoa jur

substituição intencional por terceiro, num processo simulatório, do verdadeiro interessado num ato jurídico.

Fonte: (<http://houaiss.uol.com.br/busca?palavra=interposi%25C3%25A7%25C3%25A3o>, em 01/08/15)

A expressão “interposição fraudulenta” foi cunhada pela primeira vez em nosso Sistema Jurídico na Medida Provisória nº 66/2002. Para colher o exato alcance que pretendeu dar o legislador à citada expressão é necessário comparar termos semelhantes e seus respectivos significados.

Aurélio Buarque de Holanda conceitua “interposição de pessoa” como “simulação que consiste em ocultar o verdadeiro interessado num ato jurídico, fazendo aparecer um terceiro em seu lugar”.

No Vocabulário Jurídico, De Plácido e Silva, define-se interposição como meter-se de permeio, colocar-se entre. É a intervenção de uma pessoa em negócio alheio, por ordem de seu dono ou a mandado dele.

A pessoa interposta, com o fito de cumprir ou realizar aquilo que o ordenante ou mandante não pode fazer, é colocada ou posta entre este e um terceiro. A interposta pessoa nada mais é que aquela que executa um ato jurídico ou uma série de atos jurídicos, a mando ou ordem de alguém.

O ato jurídico, objeto da presente análise, é justamente a operação de importação **maculada** pela prática de interposição fraudulenta de terceiros. Portanto, **um ilícito aduaneiro**.

O ato de se interpor em operação de importação, pressupõe necessariamente **a existência de dois partícipes**:

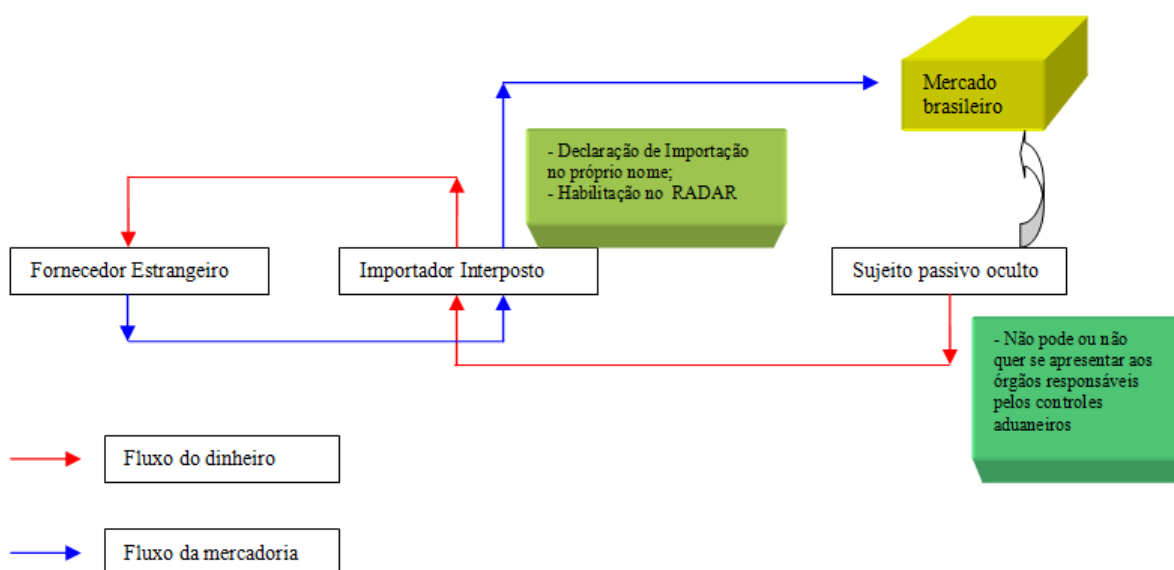
1. O **importador** → aquele que se apresenta às autoridades aduaneiras como responsável pela nacionalização da mercadoria.

Importador é aquele que promove a entrada do bem no território nacional.

Há dois pressupostos básicos para se caracterizar o **importador**:

- a) deve estar devidamente **HABILITADO no Sistema Siscomex-RADAR**;
 - b) é aquele que efetua o **registro da Declaração de Importação em seu nome**.
2. O **sujeito passivo oculto (ou responsável pela operação de importação)** → aquele que se vale do **importador** para obter a nacionalização da mercadoria à margem dos órgãos responsáveis pelos controles aduaneiros.

O **sujeito passivo oculto** é aquele que não pode ou não quer promover a operação de importação **em seu próprio nome**. Por isso se vale *outro* (o **importador**) para obter produto importado no mercado interno.



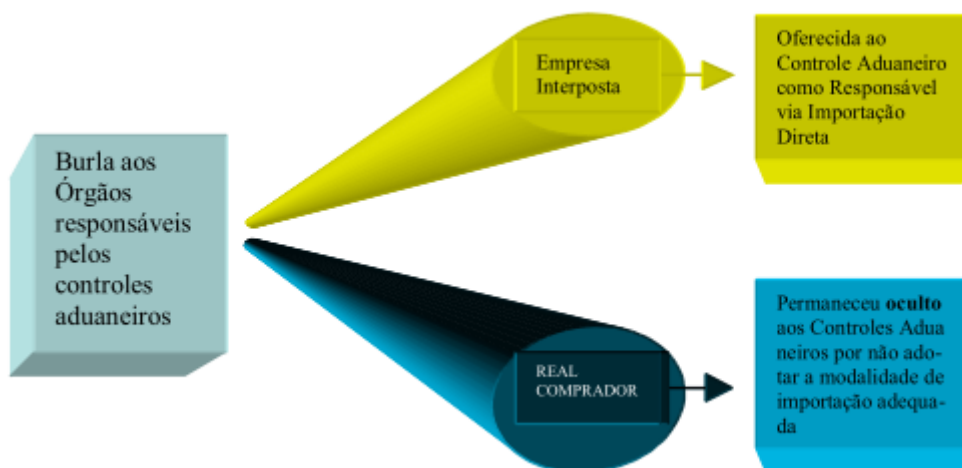
É de se frisar que é perfeitamente possível, à luz da legislação aplicável, que **terceiro utilize o importador** para obter produto importado no mercado interno.

A legislação prevê duas formas de **identificar** o terceiro (REAL COMPRADOR no mercado interno) **responsável pela importação**:

- I. modalidade de "importação por conta e ordem de terceiros"; e
- II. modalidade de "importação por encomenda".

Não se valendo dessas duas modalidades de importação, fica caracterizada a seguinte situação:

- o REAL COMPRADOR no mercado interno (sujeito passivo oculto) obtém a nacionalização do bem importado, **por intermédio do importador interposto**, sem a adoção formas previstas na legislação aplicável, permanecendo à margem dos órgãos responsáveis pelos controles aduaneiros.



❖ A normatização do conceito de interposição fraudulenta de terceiros em operações de importação.

Coube ao artigo 59 da Lei nº 10.637/02, normatizar o conceito de interposição fictícia de pessoas para a área aduaneira, denominando-o de interposição fraudulenta de terceiros.

O referido artigo alterou a redação do artigo 23, do Decreto-Lei nº 1.455, de 07 de Abril de 1976, que define as infrações que causam dano ao Erário, acrescentando-lhe o inciso V, além de quatro novos parágrafos.

❖ Decreto Lei nº 1.455/76:

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

(...)

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

§ 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias. [\(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002\)](#)

§ 2º **Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.**[\(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002\)](#)

§ 3º As infrações previstas no caput serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no [Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972. \(Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010\)](#)

§ 4º O disposto no § 3º não impede a apreensão da mercadoria nos casos previstos no inciso I ou quando for proibida sua importação, consumo ou circulação no território nacional.[\(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002\)](#)

Deve ser feita uma observação. No inciso V, do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76, o legislador trata da mesma forma **as seguintes expressões:**

- I. *sujeito passivo oculto - aquele que importa o bem através de um importador interposto;*
- II. *real comprador - aquele que adquire o bem importado através de importador interposto no mercado interno; e*
- III. *responsável pela operação (importação) - aquele que mesmo não adquirido o bem importado no mercado interno, exerce o "Domínio do Fato" sobre a operação de importação.*

Essas expressões ao serem usadas pelo legislador como sinônimas, retratam a mesma pessoa: o **terceiro** no mercado interno (dentro do território nacional) que se vale de um **importador interposto para obter a nacionalização de um bem**, à margem dos órgãos responsáveis pelos controles aduaneiros.

❖ Formas de constatação da existência do sujeito passivo oculto

Existem, a princípio, duas formas de constatação da existência do sujeito passivo oculto:

- **Por ACÃO DIRETA** – A fiscalização **evidencia a existência e identifica** o sujeito passivo oculto a partir de duas situações:
 1. Verificação de que a fonte dos recursos aplicados na operação de comércio exterior advém de **terceiro; ou**
 2. Verificação que **terceiro** foi de fato o responsável pela operação em comércio exterior (possuiu/exerceu o “domínio do fato” sobre a transação), sendo o importador um instrumento para obter o bem importado.

Em ambos os casos, o **terceiro** deveria se identificar aos órgãos responsáveis pelos controles aduaneiros e assim não procedeu.

- **Por ACÇÃO INDIRETA** – O fisco **não identifica** o sujeito passivo oculto. Contudo, o ato omissivo do **importador**, em não comprovar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados, **autoriza a fiscalização a presumir** que terceiro (não identificado) financia a operação em comércio exterior.

Essa é a mesma conclusão da lição de Deiab Junior e Nepomuceno (2008), ao se referirem às inovações trazidas à baila pela alteração do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76:

a) apenou com perdimento a mercadoria de origem estrangeira, na importação ou na exportação, quando constatada a **ocultação do sujeito passivo**, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, e;

b) criou a presunção legal de interposição fraudulenta de terceiros em operações de comércio exterior, quando não comprovada a origem, disponibilidade e a transferência, dos recursos empregados em tais transações.

DEIAB JUNIOR, Remy; NEPOMUCENO, Bruno Carvalho. *Interposição fraudulenta de terceiros em operações de comércio exterior perpetradas por pessoas físicas*. Jus Navigandi, Teresina, ano 13, n. 1794, 30 maio 2008 . Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/11329>>. Acesso em: 16 dez. 2012.

Portanto, há duas formas de constatação da prática de interposição fraudulenta de terceiros:

1. **Prática efetiva da interposição fraudulenta de terceiros (Ocultação)** – Conduta infracional tipificada no inciso V do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76 – É a constatação da ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável através de fraude ou simulação. Sua inspiração vem da **norma geral antielisiva do Parágrafo Único do artigo 116 do CTN**, que pode estar relacionada ou não com a legislação que cuida do crime relacionado à ordem tributário e a “lavagem de dinheiro”, responsável por municiar a fiscalização para o combate da interposição fictícia de pessoas em operações de comércio exterior, o que implica na necessidade de comprovação, mediante **a demonstração por parte da fiscalização, de quem é de fato o real sujeito passivo beneficiado**. Aplicação do processo conhecido como “*follow the money*”.
2. **Prática presumida da interposição fraudulenta de terceiros** – Conduta infracional tipificada no §2º do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76 – Advém de uma presunção legal, o que acarreta ao importador/exportador a necessidade comprovar a origem, disponibilidade e a transferência, dos recursos empregados em operações de comércio exterior. Sua inspiração vem não só da norma geral antielisiva já citada, como também do artigo 1º da Lei nº 9.613/98 e municia a fiscalização com um mecanismo de

controle para coibir a prática, pelo sujeito ocultado, do crime relacionado à “lavagem de dinheiro” por sucessivas operações internacionais, podendo estar relacionado com outras irregularidades tributárias, como por exemplo, fraude no preço/valor declarado (sub ou superfaturamento).

O artigo 11 da IN SRF nº 228/2002 contempla essa formatação de constatação da prática de interposição fraudulenta de terceiros e determina seus respectivos efeitos, substanciados no artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76, artigo 33 da Lei nº 11.488/2007 e no artigo 81 da Lei nº 9.430/96:

◇ Artigo 11 da IN SRF nº 228/2002:

Art. 11. Concluído o procedimento especial, aplicar-se-á a pena de perdimento das mercadorias objeto das operações correspondentes, nos termos do art. 23, V do Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, na hipótese de:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0>

I - ocultação do verdadeiro responsável pelas operações, caso descaracterizada a condição de real adquirente ou vendedor das mercadorias;

II - interposição fraudulenta, nos termos do § 2º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, com a redação dada pela Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, em decorrência da não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados, inclusive na hipótese do art. 10.

§ 1º Na hipótese prevista no inciso I do caput, será aplicada, além da pena de perdimento das mercadorias, a multa de que trata o art. 33 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

[http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0\(Redação dada pelo\(a\) Instrução Normativa RFB nº 1678, de 22 de dezembro de 2016\)](http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1678, de 22 de dezembro de 2016))

§ 2º Na hipótese prevista no inciso II do caput, além da aplicação da pena de perdimento das mercadorias, será instaurado procedimento para declaração de inaptidão da inscrição da empresa no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ).

[http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0 \(Incluído\(a\) pelo\(a\) Instrução Normativa RFB nº 1678, de 22 de dezembro de 2016\)](http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0 (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1678, de 22 de dezembro de 2016))

§ 3º A hipótese prevista no inciso I do caput contempla a ocultação de encomendante predeterminado.

[http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0 \(Incluído\(a\) pelo\(a\) Instrução Normativa RFB nº 1678, de 22 de dezembro de 2016\)](http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0 (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1678, de 22 de dezembro de 2016))

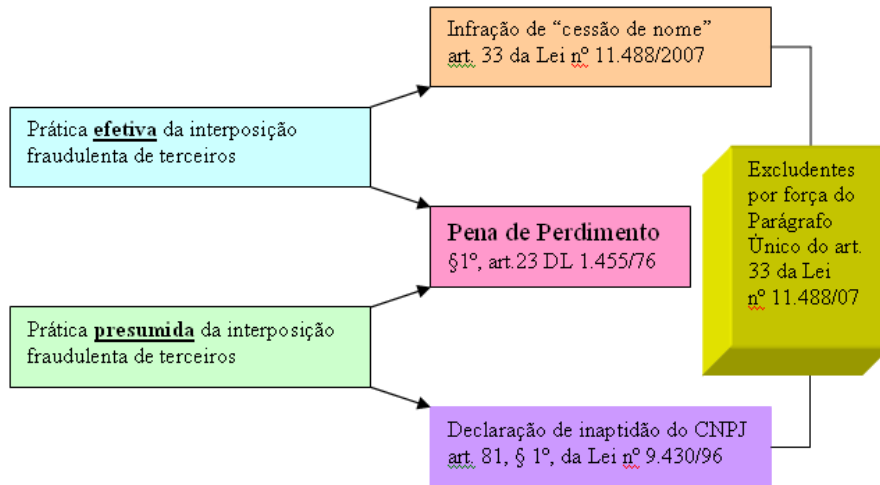
✱ Inftações decorrentes de cada prática de interposição fraudulenta de terceiros

A **prática EFETIVA da interposição fraudulenta de terceiros** implica em duas infrações:

- ◆ **Uma infração tipificada no inciso V, do artigo 23, do Decreto Lei 1.455/76**, punível com a aplicação da pena de perdimento, tendo por destinatário o real adquirente da mercadoria e conseguinte conversão em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria no caso de que não seja localizada ou que tenha sido consumida. **Uma infração imprópria que pode ser cometida por qualquer um na condição de REAL COMPRADOR em coautoria com o importador interposto.**
- ◆ **Outra infração tipificada no caput do artigo 33 da Lei 11.488/2007**, punível com a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), tendo por destinatário a pessoa jurídica que cedeu seu nome. **Uma infração própria, já que para cometê-la o agente deve ter a condição de ser importador devidamente habilitado no SISCOMEX.**

A **prática PRESUMIDA da interposição fraudulenta de terceiros** também implica em duas infrações:

- ◆ **Uma infração tipificada no §2º, do artigo 23, do Decreto Lei nº 1.455/76**, punível com a aplicação da pena de perdimento e conseguinte conversão em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria no caso de que não seja localizada ou que tenha sido consumida, **tendo por destinatário** o importador de direito (INTERPOSTO), em razão da não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na importação. **Uma infração própria, já que para cometê-la o agente deve ter a condição de ser importador devidamente habilitado no SISCOMEX.**
- ◆ **Outra infração tipificada no artigo 81, §1º, da Lei nº 9.430/96**, que determina a **declaração de inaptidão** da inscrição da pessoa jurídica no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas – CNPJ, **que não comprove** a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior.



Coaduna-se para essa constatação, o seguinte artigo:

◇ Artigo 99 do Decreto-Lei nº 37/66:

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.**

(Grifo e Negrito Nossos)

* Do ônus probatório

A depender da forma de constatação da existência do sujeito passivo oculto, o **ônus probatório** irá oscilar:

- Na **prática efetiva** o **ônus probatório** é da **fiscalização**: Cabe à ação fiscal reunir os elementos que indicam a ocorrência da interposição fraudulenta de terceiros **entre o importador interposto e o sujeito passivo oculto.**
- Na **prática presumida** o **ônus probatório** é do **importador**: Cabe ao importador a comprovação da **origem, disponibilidade e transferência de recursos empregados na importação**, na forma do §2º, do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76.

* A caracterização da infração

O núcleo da infração da prática de interposição fraudulenta de terceiros é o **USO DE INTERPOSTA PESSOA** em operação de comércio exterior com o propósito de **ACOBERTAR** o sujeito passivo oculto.

A partir disso são detectadas **duas espécies** da mesma infração:

- **Infração 1:** O uso de interpostas pessoas como instrumento (meio) para acobertar a **identificação do responsável pela importação (OCULTAÇÃO)** por infração contra o **sistema tributário nacional (FRAUDES FISCAIS/SIMULAÇÃO).**

- **Infração 2:** O uso de interpostas pessoas como instrumento (meio) para acobertar a **identificação do responsável pela importação (OCULTAÇÃO)** por infração contra o **sistema financeiro nacional (LAVAGEM DE DINHEIRO/SIMULAÇÃO)**.

Nesse diapasão, há três formas de se caracterizar a prática de interposição fraudulenta de terceiros:

1. **A PARTIR DA NÃO IDENTIFICAÇÃO DA ORIGEM DOS RECURSOS APLICADOS** - A administração aduaneira deve estar atenta à movimentação de recursos financeiros de origem desconhecida ou não comprovada associada ao uso de interposta pessoa em operação de comércio exterior.
2. **A PARTIR DA IDENTIFICAÇÃO DO RESPONSÁVEL DE INFRAÇÃO CONTRA O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL** - A Lei nº 8.137, de 1990, define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo. Nesse contexto, a legislação objetivou não só evitar as fraudes fiscais, como também dar maior efetividade na cobrança de tributos buscando identificar o verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária.
3. **A PARTIR DA IDENTIFICAÇÃO DO RESPONSÁVEL PELA INFRAÇÃO CONTRA O SISTEMA FINANCEIRO NACIONAL** - A Lei nº 9.613, de 1998, dispõe sobre os crimes de "lavagem" ou ocultação de bens, direitos e valores, bem como sobre a prevenção da utilização do sistema financeiro. Portanto, tem se também como finalidade não cuidar da questão puramente tributária, mas coibir crimes de "lavagem" ou ocultação de bens, direitos e valores.

Na prática as três causas se mesclam, e assim existe a hipótese de haver infrações entrelaçadas, mas sempre com o USO DE INTERPOSTA PESSOA COMO INSTRUMENTO (MEIO) PARA DIFICULTAR A IDENTIFICAÇÃO do sujeito passivo oculto.

✳ A sanção prevista

A legislação apenou a prática de interposição fraudulenta de terceiros **com o perdimento** da mercadoria de origem estrangeira.

A nova redação do § 3º, do artigo 23, do Decreto-Lei nº 1.455/76, dada pela Lei nº 12.350/10, substituiu a redação originariamente dada pela Medida Provisória nº 66/2002, em 29 de agosto de 2002, e **estipulou a seguinte alternância de procedimentos – ritos:**

- **Pena de perdimento** → se a mercadoria em situação irregular for apreendida pela fiscalização (**rito aplicado:** artigo 27 do Decreto Lei nº 1.455/76); **ou**

- **Multa equivalente ao valor aduaneiro (100% do valor aduaneiro)** → se a mercadoria passível de perdimento não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida (**rito aplicado**: Decreto nº 7.574/2011).

Está-se assim **diante de uma alternância de ritos procedimentais**, a depender da **retenção ou não** da mercadoria passível de perdimento.

É de se enfatizar o seguinte: ainda que a multa equivalente ao valor aduaneiro receba a designação de “crédito tributário”, por ser advinda de um lançamento, isso **não altera** a **natureza jurídica** da prática de interposição fraudulenta de terceiros: **um ato ilícito** passível de sanção (pena de perdimento ou multa equivalente ao valor aduaneiro).

■ A PRÁTICA EFETIVA DE INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE DE TERCEIROS

A demonstração da **prática efetiva** de interposição fraudulenta de terceiros engloba três pontos:

1. **Identificação** do importador interposto e do sujeito passivo oculto;
2. **Constatação** do **liame** entre o importador interposto e o sujeito passivo oculto;
3. **Demonstração** da FRAUDE ou SIMULAÇÃO.

* A identificação do importador interposto e do sujeito passivo oculto

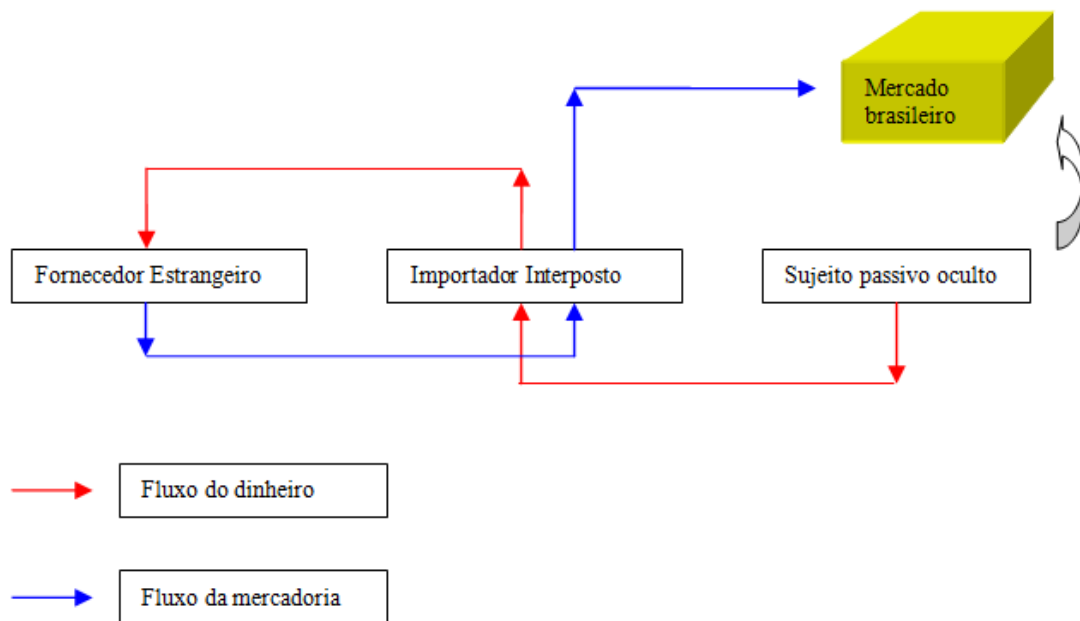
Salienta-se que esse é o primeiro passo ou o pressuposto básico e necessário para a caracterização da **prática efetiva**, mas longe de ser o suficiente.

Como dito, o ato de se interpor em operação de importação, pressupõe necessariamente a **existência de dois participes**.

Na demonstração da **prática efetiva**, a fiscalização **tem o dever de identificar** tanto o importador interposto como o sujeito passivo oculto.

A fiscalização deve também evidenciar que o sujeito passivo oculto se valeu do importador interposto para obter produto importado no mercado interno.

Portanto, é indispensável a demonstração pela fiscalização da **revenda** do produto importado no mercado interno **entre os dois participes**, **ou** a **revenda do importador** a alheio (MERO COMPRADOR) **sob a determinação do sujeito passivo oculto**.



A caracterização da **prática efetiva** de interposição fraudulenta de terceiros **pode** ocorrer através de diversos elementos, tais como:

- a destinação integral e imediata das mercadorias importadas;
- o conhecimento prévio ao registro da DI do destinatário das mercadorias importadas;
- rotulagem das mercadorias importadas com sinais de identificação do adquirente (logotipo, marcas etc.);
- especificidade das mercadorias que são importadas para um único adquirente, ou conjunto restrito de adquirentes, de tal forma que a importação não poderia ser realizada para posterior comercialização no mercado interno.

Atualmente, duas formas de “terceirização” das operações de comércio exterior são reconhecidas e reguladas pela Secretaria da Receita Federal **do Brasil (RFB)**:

- A importação por conta e ordem - uma empresa (a adquirente), interessada em uma determinada mercadoria, contrata uma prestadora de serviços (a importadora por conta e ordem) para que esta, utilizando os recursos originários da contratante, providencie, entre outros, o despacho de importação da mercadoria em nome da **empresa adquirente**;
- A importação por encomenda - uma empresa (a encomendante predeterminada), interessada em uma certa mercadoria, contrata uma outra empresa (a importadora) para que esta, com seus próprios recursos, providencie a importação dessa mercadoria e a **revenda posteriormente para a empresa encomendante**.

A escolha entre importar mercadoria estrangeira por conta própria ou por meio de um intermediário, contratado para esse fim, é livre e perfeitamente legal, seja esse intermediário um prestador de serviço ou um revendedor.



Entretanto, tanto o importador quanto o adquirente ou encomendante, conforme o caso, devem observar o tratamento tributário específico dessas operações e alguns cuidados especiais, a fim de não serem autuados ou, até mesmo, que as mercadorias sejam apreendidas.

Para que uma operação de importação por encomenda ou importação por conta e ordem seja realizada de forma perfeitamente regular, é necessário, antes de tudo, que tanto as empresas encomendantes e adquirentes quanto a empresa importadora estejam habilitadas para operar no Siscomex, nos termos da legislação respectiva.

Além de habilitação de todos os intervenientes (encomendante, adquirente e importador), nas operações de importação terceirizadas, é necessário apresentar, à unidade da RFB com jurisdição para fiscalização aduaneira sobre o estabelecimento matriz da encomendante ou adquirente, cópia do contrato firmado entre as empresas (encomendante ou adquirente e importadora), caracterizando a natureza de sua vinculação, a fim de que a contratante e a contratada sejam vinculadas no Siscomex, pelo prazo ou operações previstos no contrato.

A fim de promover o despacho aduaneiro das mercadorias importadas, conforme determina o art. 3º, da IN SRF nº 634/06 e o art. 3º, da IN SRF nº 225/02, ao elaborar a Declaração de Importação, o importador, pessoa jurídica contratada, deve informar que não se trata de uma operação por conta própria, indicando, em campo próprio na ficha “importador” da DI, o número de inscrição do encomendante ou do adquirente no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ).

A falta de indicação do encomendante ou adquirente na Declaração de Importação, bem como a ausência de habilitação de alguma das partes no Siscomex e a ausência de vinculação do contrato na Receita Federal caracterizam a situação de ocultação do sujeito passivo ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, punível com a pena de perdimento das mercadorias (art. 23 - V, do Decreto-lei nº 1.455/76 com a redação dada pela Lei nº 10.637/02).

❖ Das modalidades de Importação

Não há propriamente uma definição normatizada e, portanto, estanque do que vem a ser a importação direta. Poder-se-ia esboçar aqui uma definição sob o sério risco de fazê-la incompleta ou até mesmo imperfeita e assim confundir mais do que auxiliar.

Por isso, toma-se o caminho mais fácil e seguro.

Se tanto a Importação por “conta e ordem” como a Importação por “encomenda” possuem definições precisas dadas pela Lei e se apenas existem três modalidades e possibilidades de importação no Brasil, vale-se do critério da complementaridade para se estabelecer que aquilo que não for Importação por “conta e ordem” e Importação por “encomenda” será, portanto, uma **importação direta**.

É mister que se compreenda um ponto chave na consolidação da legislação de combate a interposição fraudulenta de terceiros em operações de comércio exterior e que servirá para o adequado deslinde do caso ora em análise: **O artigo 27 da Lei nº 10.637/02 e a IN SRF nº 225, de 18 de outubro de 2002** – responsáveis pela definição, previsão e regulamentação da modalidade de Importação por “conta e ordem” – assim como o **artigo 11 da Lei nº 11.281/2006 e a IN SRF nº 634/2006** - responsáveis pela definição, previsão e regulamentação da modalidade de Importação por “encomenda” - **não criam qualquer conduta infracional**.

O que elas regulamentam, simplesmente, são formas permissivas de atuação de empresa interposta na importação.

Assim, temos que inicialmente o artigo 27 da Lei nº 10.637/02 (modalidade de Importação por “conta e ordem”) e posteriormente o artigo 11 da Lei nº 11.281/06 (modalidade de Importação por “encomenda”) criam formas permissivas do **uso do importador interposto**.

Caracterizada a prática de qualquer uma dessas duas modalidades de Importação, **sem a adoção dos respectivos procedimentos previstos** para a adequada identificação do adquirente ou do encomendante no mercado interno, **resta configurada a ocultação do sujeito passivo** (real beneficiário da importação) pelo **importador interposto**.

❖ A identificação do liame entre o importador interposto e o sujeito passivo oculto

Para a seguinte indagação: existe a possibilidade da prática de interposta pessoa (importador interposto) em operações de importação frente à legislação brasileira?

A resposta é SIM:

- seja através da Importação por “conta e ordem”; ou
- seja através da Importação por “encomenda”.

Portanto, o passo subsquente ao da **identificação** do importador interposto e do sujeito passivo oculto é a demonstração **por parte da fiscalização** de que:

- a modalidade de importação “direta” eleita pelo importador **oculta uma** modalidade de "importação por conta e ordem de terceiros"; **ou**
- a modalidade de importação “direta” eleita pelo importador **oculta uma** modalidade de "importação por encomenda".

Em outros termos: justamente **para não identificar o REAL COMPRADOR no mercado interno do produto importado**, foi eleita a modalidade de importação “direta”.

IMPLICAÇÕES TRIBUTÁRIAS DECORRENTES	MODALIDADE DE IMPORTAÇÃO		
	DIRETA	POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS	PARA ENCOMENDANTE PREDETERMINADO
SUJEITO PASSIVO	O IMPORTADOR é o contribuinte (DL 37/66, art. 31, c/ redação do DL 2.472/88)	o ADQUIRENTE é responsável solidário (DL 37/66, art. 32, par. único, alínea “c”, c/ redação da Lei 11.281/06)	o ENCOMENDANTE é responsável solidário (DL 37/66, art. 32, par. único, alínea “d”, c/ redação da Lei 11.281/06)
RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÕES	a pessoa física ou jurídica, em razão do despacho que promover, de qualquer mercadoria (DL 37/66, art. 95, inc. IV)	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 (DL 37/66, art. 95, inc. V, c/ redação da MP 2.158-35/01)	conjunta ou isoladamente, o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora (DL 37/66, art. 95, inc. V, c/ redação da Lei 11.281/06)
EQUIPARAÇÃO A INDUSTRIAL	os estabelecimentos importadores de produtos de procedência estrangeira, que derem saída a esses produtos (Lei 4.502/64, art. 4º, inc. I)	Os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, que adquirirem produtos de procedência estrangeira, importados por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora (MP 2.158/2001, art. 79, e Lei 11.281/06, art. 13)	os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, que adquirirem produtos de procedência estrangeira, importados por encomenda, por intermédio de pessoa jurídica importadora (Lei 11.281/06, art. 13)
HABILITAÇÃO PARA ATUAR NO COMÉRCIO EXTERIOR	IN SRF 229/02, art. 1º IN SRF 286/03, art. 1º IN SRF 455/04, art. 1º IN SRF 650/06, art. 1º IN RFB 1288/12, art. 1º	IN SRF 225/02, art. 2 IN SRF 286/03, art. 14 IN SRF 455/04, art. 36 IN SRF 650/06, art. 26, caput IN RFB 1288/12, art. 24, caput	IN SRF 634/06, art. 2º, §3º IN SRF 650/06, art. 26, par. Único IN RFB 1288/12, art. 24, par. Único

* identificação da modalidade de "importação por conta e ordem de terceiros"

Para uma adequada análise, parte-se do conceito normativo da importação por conta e ordem de terceiros:

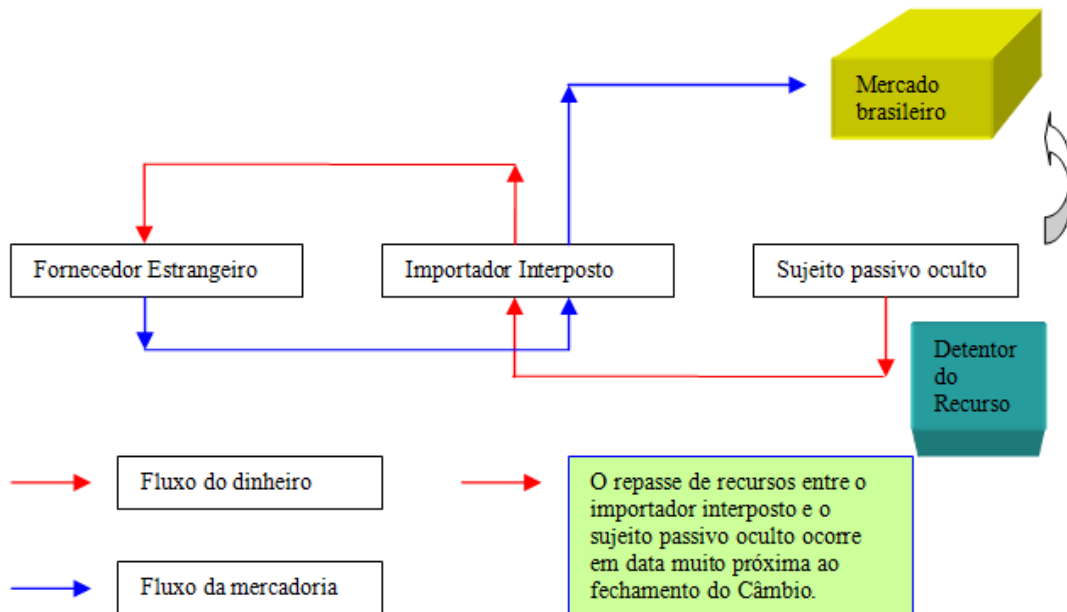
- Disciplinada pelos artigos 80, 81 da Medida Provisória nº 2.158/01-35 e artigo 29 da Medida Provisória nº 66/2002, regulamentada pela Instrução Normativa SRF nº 225, de 18 de outubro de 2002, **com definição jurídica dada pelo artigo 27 da Lei nº 10.637/02:**

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.

O artigo transcrito autoriza a seguinte **presunção**: denominar de importação por conta e ordem de terceiros a importação realizada **mediante utilização de recursos de terceiros**.

Assim, se a operação de importação é adimplida (**fechamento do câmbio**) **com recursos de terceiro**, a modalidade de importação a ser reconhecida será a importação por conta e ordem de terceiros, **na forma do artigo 27 da Lei nº 10.637/02**.

O fluxograma nos auxiliará na visualização do contexto:



* Identificação da modalidade de importação “por encomenda”

Para uma adequada análise, parte-se do conceito normativo da importação por encomenda:

- Disciplinada pelo artigo 11 da Lei 11.281/06 e regulamentada pela Instrução Normativa SRF nº 634, de 24 de março de 2006, **com definição jurídica dada pelo artigo 11 da Lei nº 11.281/06**:

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.

Como dito, na redação do inciso V, do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76, o legislador se valeu de **três expressões análogas**:

- I. *sujeito passivo oculto*;
- II. *real comprador*; e
- III. *responsável pela importação*.

Usa-se uma outra expressão - com o mesmo significado - para explorar adequadamente o conceito de **importação por encomenda**: “PESSOA PREDETERMINADA”.

A nova expressão tem o seu propósito porque vem a retratar uma faceta específica e determinante para a identificação da modalidade de "importação por encomenda" : **A tomada de risco**.

Se na modalidade de "importação por conta e ordem de terceiros" **a regra de ouro** é entender a gênese do recurso e sua consequência no financiamento da operação de importação, na modalidade de "importação por encomenda" **a regra de ouro** é identificar se o importador correu risco quanto à revenda do produto importado no mercado interno.

Há que se comente um detalhe de **suma importância**: A bem dizer, o critério **tomada de risco** também pode e deve ser usado para caracterizar a modalidade de "importação por conta e ordem de terceiros", pois se entende que **a tomada de risco de revenda das mercadorias importadas no mercado interno** é uma característica essencial da **importação direta**.

Isso porque:

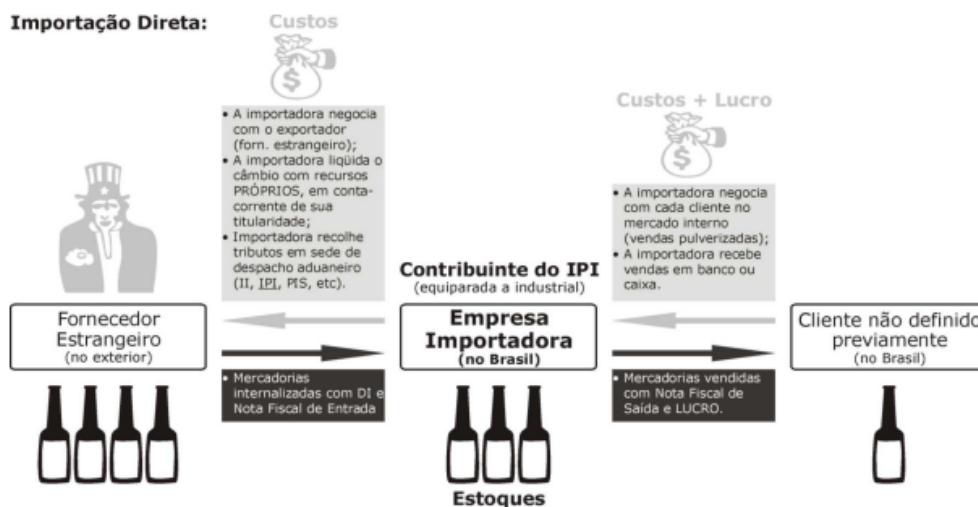
- na **Importação por “conta e ordem”** no momento da nacionalização – registro da Declaração de Importação – já existe no mercado interno comprador certo (ADQUIRENTE); e
- na **Importação por “encomenda”** no momento da nacionalização – registro da Declaração de Importação – já existe no mercado interno comprador certo (ENCOMENDANTE).

Portanto, é perfeitamente possível ver em um Auto de Infração o uso **do critério tomada de risco conjugado com o repasse de recursos** para evidenciar uma importação por conta e ordem de terceiros.

Contudo, é o **repasse de recursos** a característica essencial daquela modalidade de importação.

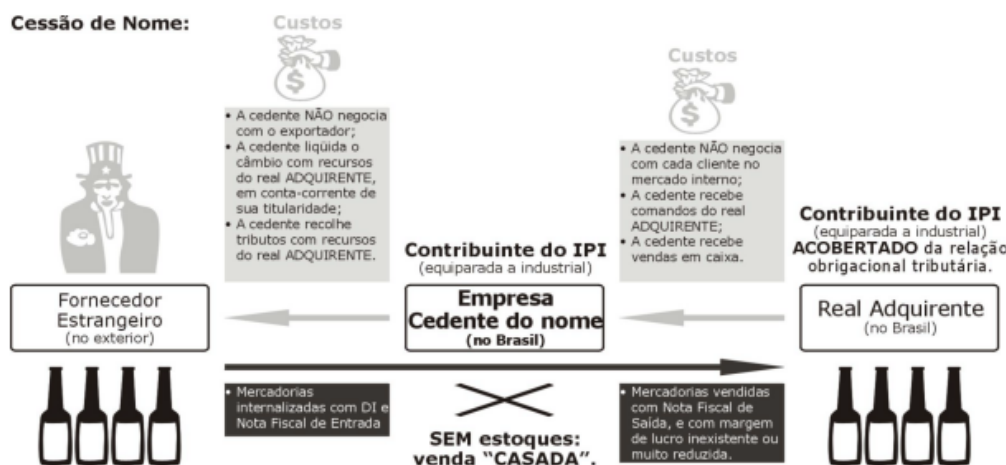
Na importação por encomenda, dado o seu conceito normativo inexistente qualquer **repasse de recursos**. Por isso, que o critério **tomada de risco** passa a ser relevante em sua caracterização.

Toma-se por base um quadrinho usado comumente para retratar a modalidade de importação direta:



- O importador adquire a mercadoria no mercado externo com recursos próprios e a revende no mercado interno para comprador indeterminado.

Um outro quadrinho auxiliará a compreensão do conceito de PESSOA PREDETERMINADA:



- O importador adquire a mercadoria no mercado externo com recursos próprios e a revende no mercado interno para comprador determinado (REAL COMPRADOR).

A pessoa predeterminada é o comprador de bem importado definido **antes da data do registro da Declaração de Importação**.

Como dito, a **tomada de risco de revenda das mercadorias é uma característica essencial da importação direta**, enquanto que na Importação por “conta e ordem” e na Importação por “encomenda” no momento da nacionalização – registro da Declaração de Importação – já existe no mercado interno comprador certo (REAL COMPRADOR).

Em uma operação de venda casada, como a promovida por uma interposta pessoa em operações de importação este risco é inexistente, já que toda

operação de compra e venda foi previamente arranjada e seus termos são bem conhecidos no momento em que o importador promove o despacho aduaneiro das mercadorias.

Essa premissa decorre de modo direto e imperioso do objetivo traçado pela Receita Federal do Brasil em pretender possuir controle absoluto sobre o destino de todas as mercadorias importadas por empresas nacionais. Aquele que é destinatário de bem importado, já conhecido **no momento do registro da respectiva Declaração de Importação**, deve ser necessariamente informado aos órgãos responsáveis pelos controles aduaneiros - na forma da IN SRF nº 225/02 para a modalidade de Importação por “conta e ordem” e da IN SRF nº 634/2006 para a modalidade de Importação por “encomenda” -, sob o risco de configuração da prática de interposição fraudulenta de terceiros e conduta tendente a burlar os controles aduaneiros.

O **registro da Declaração de Importação** é o marco eleito para identificar a PESSOA PREDETERMINADA, pois:

1. É o aspecto temporal que define o momento da entrada do bem no território aduaneiro;
2. É o instante de nacionalização do bem possível de ser precisado;
3. Antes desse instante a legislação pátria não tem qualquer efeito sobre o bem importado;
4. Só com o registro da Declaração de Importação é que se reúne toda a gama de informações suficientes para atender os requisitos exigidos pelas Instruções Normativas citadas.

E ainda se acrescenta:

Antes do ingresso da mercadoria no território nacional o bem é completamente alienígena ao ordenamento jurídico pátrio. Quem comprou, porque comprou, quando comprou, como pagou são questões por ora estranhas à fiscalização aduaneira, **até mesmo porque a mercadoria pode vir a ter outro destino que não o Brasil.**

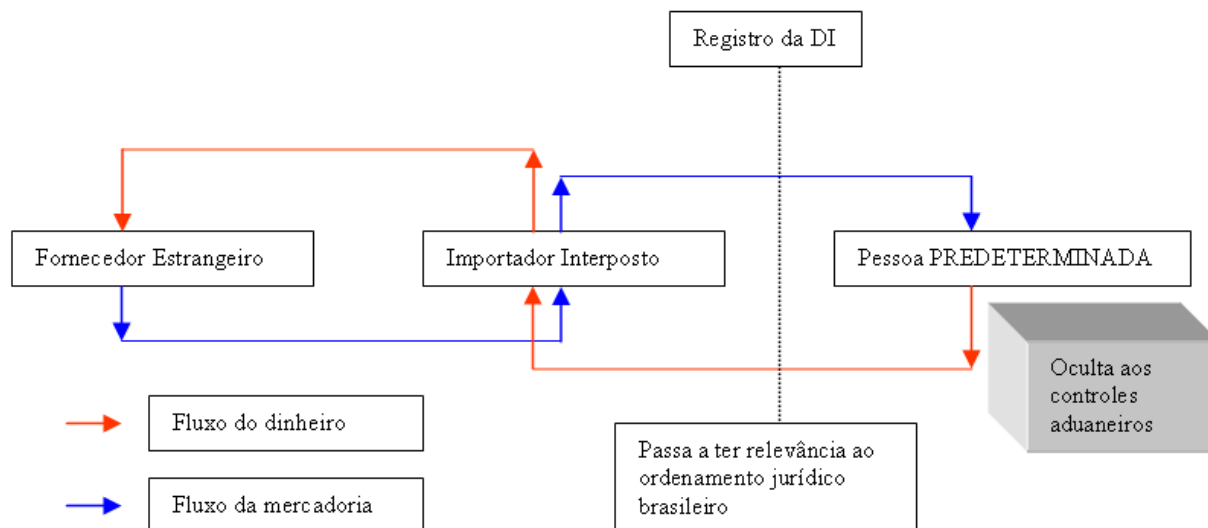
A ação da fiscalização aduaneira brasileira, com relação à mercadoria importada, só tem sentido a partir do seu ingresso no País. Esse momento a legislação precisa muito bem, inclusive em termos de minutos e até segundos: **é o registro da Declaração de Importação.**

A partir desse instante é que o bem passa a ter relevância ao ordenamento jurídico pátrio, em particular à ação da fiscalização aduaneira da Receita Federal do Brasil.

Para poder exercer sua expertise e verificar a regularidade da importação e assim atender a premissa de possuir controle absoluto sobre o destino de todas as mercadorias importadas por empresas nacionais, no momento do **registro da Declaração de Importação** o importador tem o dever de informar esse fato à fiscalização aduaneira através da adoção da modalidade de Importação por “conta e ordem” ou modalidade de Importação por “encomenda” a depender da forma de financiamento da importação.

Se no momento do **registro da Declaração de Importação** a mercadoria tem destino certo no mercado interno – PESSOA PREDETERMINADA – é dever do importador expor esse fato, sob pena de burla aos órgãos responsáveis pelos controles aduaneiros.

E nesse contexto, é inegável que o importador **age como interposta pessoa**, pois a mercadoria apenas transpassa por ele. **Por vezes sequer adentra ao seu estabelecimento comercial.**



Uma questão que é comumente suscitada é a alegação de que para se caracterizar a modalidade de "importação por encomenda" é necessário que o encomendante participe da transação comercial com o fornecedor estrangeiro.

O legislador contemplou essa situação nos §§ 3º e 4º, do inciso I, do artigo 112 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 6.759/2009:

§ 3º 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 ([Lei no 11.281, de 2006, art. 11, caput](#)).

§ 4º Considera-se promovida na forma do § 3º a importação realizada com recursos próprios da pessoa jurídica importadora, **participando ou não o encomendante das operações comerciais relativas à aquisição dos produtos no exterior** ([Lei no 11.281, de 2006, art. 11, § 3º](#), com a redação dada pela Lei nº 11.452, de 2007, art. 18).

(grifo e negrito nossos)

Portanto, a participação do encomendante das operações comerciais relativas à aquisição dos produtos no exterior é **irrelevante** para a caracterização da modalidade de "importação por encomenda".

❖ Identificação do responsável pela importação.

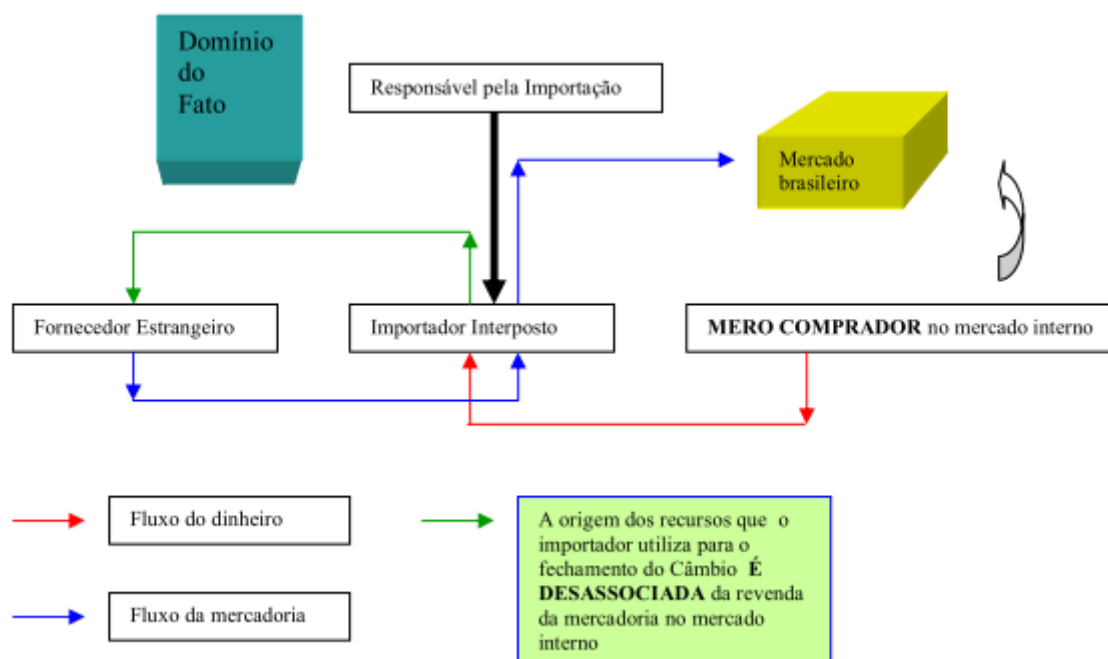
Está aqui diante de um **terceiro modo de identificação do liame entre o importador interposto e o sujeito passivo oculto**, à margem da modalidade de importação praticada: reconhecer quem foi o responsável pela importação.

Um adendo se faz necessário: como já dito, usualmente, a fiscalização identifica a **prática efetiva** de interposição fraudulenta de terceiros pela desconstituição da modalidade de importação direta adotada pelo importador com a consequente caracterização da modalidade de "importação por conta e ordem de terceiros" ou de "por encomenda".

Todavia, há um outro modo de demonstrar esse liame, à margem de qualquer demonstração de **repasso de recursos e/ou tomada de risco**. É demonstrar que o **responsável pela importação** utilizou o importador interposto como um *longa manus*.

É uma outra ótica da fiscalização reconhecer a prática efetiva da interposição fraudulenta de terceiros dissociada do critério da capacidade econômica: o REAL COMPRADOR no mercado interno seria identificado como sendo aquele que detém o "Domínio do Fato".

Um outro modo de compreender (identificar) o responsável pela importação é através da seguinte constatação: **sem a sua vontade a importação não aconteceria**.



Percebam uma nova variante da prática de interposição fraudulenta de terceiros: Quem exerce o "domínio do fato" **pode vir a ser ou não o destinatário** dos produtos importados no mercado interno. A mercadoria transacionada PODE SEQUER passar por ele assim como o dinheiro referente à transação.

Ainda assim, é ele que determina todas as coordenadas do importador. Portanto, é tido como o **responsável pela importação**.

IMPORTANTE: Se **não for constatado o liame** entre os assim denominados "importador interposto" e "sujeito passivo oculto", aquele que a fiscalização *a priori* identificou como REAL COMPRADOR no mercado interno perde essa qualificação e

passa a ser tratado como um “**MERO COMPRADOR**”, **não cabendo assim** qualquer tipificação da conduta no inciso V, do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76.

❖ Demonstração da FRAUDE ou SIMULAÇÃO.

Como visto, o significado de “interpor”, verbo transitivo, é “pôr entre”. Já a fraude representa todo artifício empregado com o fim de enganar uma pessoa e causar-lhe prejuízo.

Destarte, tomando como base o simples significado das palavras, é possível concluir que interposição fraudulenta é a situação fática em que determinado ente fica numa posição de “intermediário” (importador ostensivo) com o objetivo de esconder outro agente (adquirente ou encomendante), causando prejuízo ao erário ou dificultando os controles administrativos das Aduanas.

Embora a fraude já esteja perfeitamente caracterizada, nos termos do art. 72 da Lei nº 4.502/1964, cumpre ainda atentar que o bem jurídico protegido pela norma contida no art. 83, inciso I, da Lei nº 4.502/1964, com a redação dada pelo art. 1º, alteração 2ª, do Decreto-lei nº 400, de 30 de dezembro de 1968, não é unicamente o Erário, mas a norma visa essencialmente resguardar o controle aduaneiro e proteger a economia nacional, que se vêem afetados pela importação fraudulenta e pela entrada clandestina de mercadorias no País.

Nesse passo é possível discernir entre a fraude tributária *stricto sensu* e a fraude aduaneira que abrange, além dos aspectos estritamente fiscais atinentes àquela, também os extrafiscais, próprios do controle aduaneiro. Nesse sentido, fraude aduaneira não se restringe à fraude exclusivamente tributária.

Assim, em matéria aduaneira, a fraude assume uma feição própria, de modo que o termo “importação fraudulenta” transcende a conduta dolosa de tão-somente evitar ou reduzir o pagamento de tributo, não se restringindo à “fraude”, tal como conceituada no art. 72 da Lei nº 4.502/1964, de feição estritamente tributária. Envolve também as ações dolosas empreendidas para burlar os controles aduaneiros, com o intuito de lograr benefícios ilícitamente, com p. ex., obter vantagens cambiais, remeter divisas irregularmente etc.

Em tais situações, pode ocasionalmente não haver insuficiência ou falta de recolhimento de impostos, porém não se há de negar a caracterização da importação como fraudulenta, porquanto resta evidente a ação dolosa em ilidir o controle aduaneiro para fruição de vantagens ilícitas em detrimento da economia nacional, bens jurídicos que a norma visa assegurar. Então, em relação a operações aduaneiras, seria um contra-senso exigir que a fraude se caracterizasse unicamente pela falta ou insuficiência de pagamento dos impostos incidentes na importação.

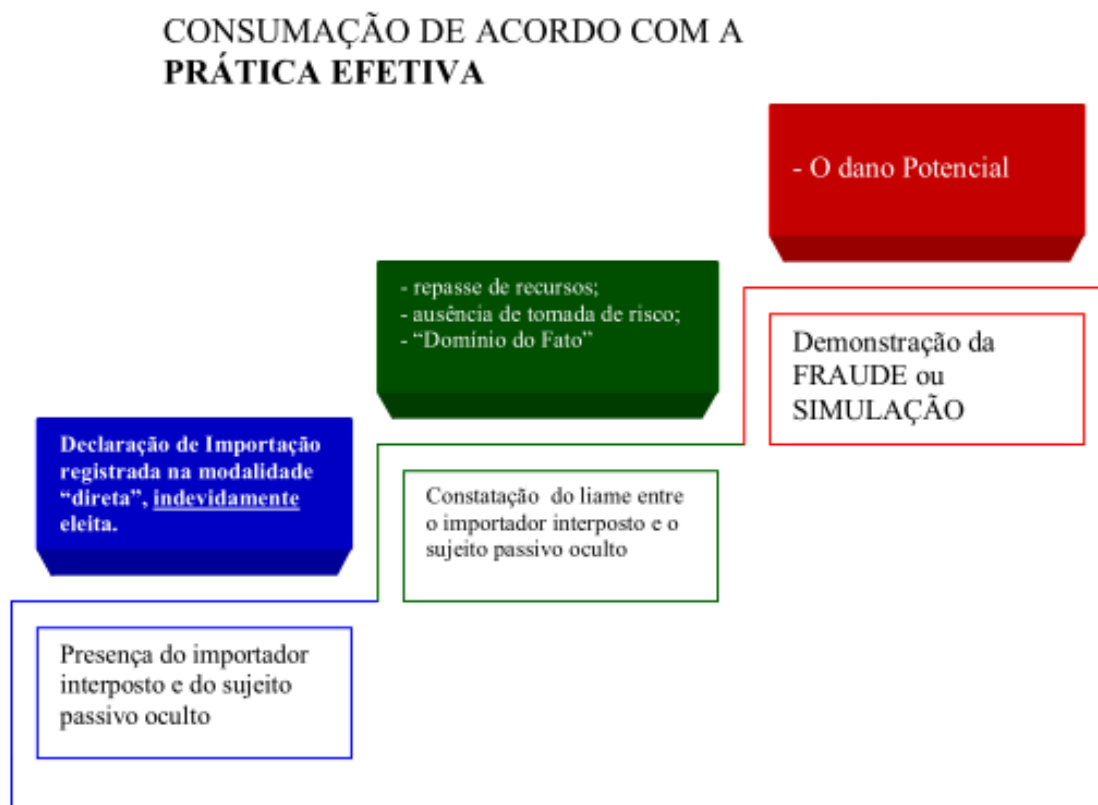
No ordenamento jurídico encontramos exemplos dessa acepção, em que a importação fraudulenta não necessariamente implica supressão ou redução do imposto devido. É o caso art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, com redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 (DOU 31/12/2002), que pune uma espécie de importação fraudulenta, caracterizada pela ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, mesmo não havendo repercussão no recolhimento do imposto.

Assim, “importação fraudulenta” significa importação com fraude ao controle aduaneiro, mitigando-se a feição estritamente tributária de “reduzir ou evitar o pagamento do imposto” ocorrendo nos casos em que a falsificação ou a adulteração de documentos acarrete dano ao citado controle, mesmo que não haja repercussão no tratamento tributário.

A propósito observe-se o lúcido ensinamento de ROOSEVELT BALDOMIR SOSA: *"consiste a falsidade documental, em matéria aduaneira, em elaborar documento falso, ou alterá-lo total ou parcialmente de modo a iludir o controle administrativo. Também se conhece a falsidade ideológica, que é quando o documento se mostra verdadeiro, mas não expressa a verdade"* (Comentário à lei aduaneira: Regulamento Aduaneiro, São Paulo: Aduaneiras, 1993, vol. III, p. 187) .

A prática efetiva de interposição fraudulenta de terceiros, tipificada no inciso V, do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76. é uma **conduta** que o legislador entendeu por bem não tolerar, dado o seu **RISCO POTENCIAL**.

O quadro abaixo indica as três etapas para a consumação da infração, de acordo com a **prática efetiva**.



- Da Conduta infracional

A Declaração de Importação nº 06/0983177-6, registrada em 18/08/2006 pela empresa SAN MARINE IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA de CNPJ nº 07.187.228/0001-81 foi encaminhada a esta seção com suspeitas relativas ao preço declarado das mercadorias.

A Declaração de Importação em questão trata da nacionalização de tiras para bordado de poliéster e algodão com preço FOB por quilo na faixa dos US\$ 9,88 para as tiras de poliéster e US\$ 7,81 para as tiras de algodão.

Baseado em lista de preços internacionais de produtos têxteis elaborada pela ABIT, Associação Brasileira das Indústrias Têxteis e apresentada em seminário aos servidores da unidade da Receita Federal do Brasil, concluiu-se que os preços declarados não estão muito aquém da realidade.

Entretanto, analisando a situação da empresa San Marine, que foi intimada para apresentar notas fiscais de entrada e saída das mercadorias importadas no ano de 2006, se constataram fortes indícios de que esta seja uma importadora por conta e ordem de terceiros sem que esta condição seja mencionada nas declarações de importação e sem que os reais adquirentes das mercadorias importadas tenham habilitação no RADAR para efetuar este tipo de operação.

Praticamente todas as importações da San Marine são integralmente revendidas a um único adquirente, no mesmo dia ou com poucos dias de diferença entre a nota fiscal de entrada e a nota fiscal de saída das mercadorias e com margens de lucro bastante reduzidas em relação às comumente praticadas neste tipo de operação.

Outro indicio de que podem se tratar de operações por conta e ordem "disfarçadas" **é o fato de se tratarem de importações de produtos bastante diversos** como gabinetes e acessórios para computadores, relógios, laminas de aço, placas de gesso, utensílios domésticos, acessórios para confecções e raquetes de tênis e seus acessórios.

A San Marine foi fundada no início de 2005, com a razão social de H.S. Kim Importadora e Exportadora Ltda, no município de Itajaí-SC, pelo Sr. HWA SOO KIM, cidadão coreano de CPF 053.454.448-70, que subscreveu 99% do capital social total de R\$ 300.000,00, sendo que só foram integralizados R\$ 60.000,00.

Em Abril de 2005 a sede da sociedade foi transferida para o município de Maringá- PR e em Maio de 2006 o nome empresarial foi modificado para San Marine Importação e Exportação Ltda, tendo sido admitido como sócio o Sr. Marcelo Babbitonga de CPF 836.466.419-91, que adquiriu R\$ 147.000,00 do capital social da empresa.

Analisando os sistemas que armazenam informações sobre as pessoas físicas na SRF, constatou-se que ambos os sócios parecem não ter recursos nem renda declarada suficientes para as integralizações de capital efetuadas na San Marine e nem para bancar os valores das importações efetuadas, que só no ano de 2006 totalizaram aproximadamente US\$ 265.000,00.

Consultando o sistema Sinal, verificou-se que a San Marine não recolhe nenhum tipo de tributo interno sobre as vendas efetuadas. Nada a título de PIS e Cofins que não seja vinculado à importação, nada de IPI revenda, nada de IRPJ ou CSSL.

Corroboram com essas alegações:

As Declarações de Importação e os documentos que as instruem;

- Troca de e-mails, a partir das folhas 1.057 do processo digital;
- Anúncio, a partir das folhas 1.103 do processo digital;
- Faturas Comerciais juntadas ao longo do processo;

- Telas dos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil.

Portanto, entende-se que a empresa SAN MARINE atuou como importador interposto, a revelia dos controles aduaneiros, acobertando nas Declarações de Importação, ora analisadas, o nome do REAL COMPRADOR (adquirente) dos bens importados no mercado interno, incorrendo assim na conduta infracional tipificada no inciso V, do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76.

Diante de tudo que foi exposto, deixo de conhecer parte do RECURSO VOLUNTÁRIO e na parte conhecida voto no sentido de negar provimento ao Recurso da Contribuinte.

É como voto.

Jorge Lima Abud.