



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 11128.721629/2011-38
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-006.509 – 3ª Turma
Sessão de 14 de março de 2018
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO - ADUANA
Recorrente SMR - COMÉRCIO DE GÊNEROS ALIMENTÍCIOS LTDA - ME
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 24/09/2008

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM MULTA. DANO AO ERÁRIO. PREJUÍZO EFETIVO. DEMONSTRAÇÃO. DESNECESSIDADE. INFRAÇÃO DE CONDUTA. ADIANTAMENTO DE RECURSOS. PRESUNÇÃO.

Constitui infração por dano ao Erário a ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou do responsável pela operação. A não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na operação presume a conduta delituosa, que é apenada com o perdimento das mercadorias, convertido em multa equivalente ao seu valor aduaneiro caso elas não sejam localizadas ou tenham sido consumidas.

A penalidade decorrente da infração por interposição fraudulenta coibe a conduta do administrado; não depende da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

DANO AO ERÁRIO. INFRAÇÃO. PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM MULTA. VALOR DA MERCADORIA. LEI 10.637/02. CESSÃO DE NOME. INFRAÇÃO. MULTA. DEZ POR CENTO DO VALOR DA OPERAÇÃO. LEI 11.488/07. RETROATIVIDADE BENIGNA. IMPOSSIBILIDADE.

Na hipótese de aplicação da multa de dez por cento do valor da operação, pela cessão do nome, nos termos do art. 33 da Lei nº 11.488/2007, não será declarada a inaptidão da pessoa jurídica prevista no art. 81 da Lei 9.430/96. A imposição da multa não prejudica a aplicação da multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, pela conversão da pena de perdimento dos bens, prevista no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/76.

Descartada hipótese de aplicação do instituto da retroatividade benigna para penalidades distintas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama (relatora) e Érika Costa Camargos Autran, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

(Assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama – Relatora

(Assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício), Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama (Relatora), Charles Mayer de Castro Souza (suplente convocado), Demes Brito, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo contra o Acórdão nº 3403-002.649, da 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que, por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso voluntário, consignando a seguinte ementa:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 24/09/2008

INTIMAÇÃO ENDEREÇADA AO ADVOGADO.

Dada a existência de determinação legal expressa em sentido contrário, indefere-se o pedido de endereçamento das intimações ao escritório do procurador.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 24/09/2008

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO DA MERCADORIA. CONVERSÃO EM MULTA.

Constitui dano ao Erário a importação realizada por conta e ordem de terceiros com ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, sujeita à pena de perdimento das mercadorias, convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro, caso as mercadorias não sejam localizadas ou tenham sido consumidas.

IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIRO. PRESUNÇÃO LEGAL. RECURSOS FINANCEIROS.

A operação de comércio exterior realizada com a utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste para fins de atribuição de responsabilidade solidária.”

Insatisfeita, Afil Importação Exportação e Comércio Ltda interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão que manteve o crédito tributário referente à conversão em multa do valor aduaneiro das mercadorias DI 08/1504962-0, trazendo, entre outros, que:

- A negociação foi feita diretamente pela AFIL, inexistindo qualquer participação de adquirentes que apenas compraram as mercadorias da importadora no mercado interno, conforme comprovam as Notas de Vendas acostadas aos autos;
- Ainda que admita a existência de “adiantamentos”, fato é que eles são apenas a antecipação do pagamento de uma compra no mercado interno;
- Tais documentos comprovam que foi a importadora Afil quem negociou diretamente com o exportador e foi responsável por todos os trâmites da importação;
- O ônus da prova é de quem acusa e em nenhum momento a fiscalização apresentou qualquer prova de que as mercadorias teriam sido adquiridas no exterior para encomendante já determinada;
- Em julgado na DRJ, a DRJ reconheceu em outro processo que a Afil era a real adquirente das mercadorias, haja vista a ausência de provas hábeis a caracterizar a ocorrência de interposição por conta e ordem:

“MINISTÉRIO DA FAZENDA**SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL****2º TURMA /DRJ/SP2**

ACÓRDÃO Nº 17.52.491 de 21 de Julho de 2011

ASSUNTO: Imposto sobre a Importação - II**EMENTA:** PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. FALTA DE PROVAS.

O Decreto 70.235/1972 dispõe que o auto de infração deve conter a descrição dos fatos e o enquadramento legal (artigo 10, incisos III e IV), bem como ser instruído com todos os “termos”, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito” (artigo 9º, *caput*).

É ônus da autoridade fiscal apresentar as provas dos fatos constituintes do direito da Fazenda. (Grifo nosso)”

- O ônus da prova é de quem acusa e em nenhum momento a fiscalização apresentou qualquer prova de que as mercadorias teriam sido adquiridas no exterior para encomendante já determinada;
- Nos presentes autos, a recorrente não sustenta a derrogação do art. 23, inciso V, do Decreto-Lei 1.455/76, mas apenas almeja o reconhecimento de que, na qualidade de importadora que supostamente teria cedido seu nome, a pena aplicável que lhe seria exigida é a multa de 10% prevista no art. 33 da Lei 11.488/07;
- Ainda que se admitisse a prática de “interposição fraudulenta”, o lançamento deve ser julgado improcedente, haja vista que, nesta hipótese, aplicar-se-ia o disposto na Lei 11.488/07 com a aplicação de multa de 10% aquele que supostamente teria “cedido seu nome” para ocultar o real sujeito passivo da obrigação tributária”.

Requer, assim, o que segue:

- Ausente a comprovação de fraude ou simulação, incumbência a cargo da autuação por se tratar de infração dolosa, não há como admitir aplicação à importadora da penalidade prevista no art. 23, § 3º, do Decreto-Lei 1.455/76;
- A penalidade aplicável para a importadora que supostamente “cedeu seu nome” – sujeito passivo solidário – é a multa de 10% prevista no art. 33 da Lei 11.488/07.

Em Despacho às fls. 380/384, foi dado seguimento ao recurso especial interposto pelo sujeito passivo em relação às duas divergências suscitadas.

Contrarrazões foram apresentadas pela Fazenda Nacional, que trouxe, entre outros, que:

- A recorrente não pretende a uniformização de teses jurídicas, objetivo primordial do recurso especial interposto com base na configuração da divergência, mas sim o revolvimento do conjunto fático-probatório, o que não é permitido. Na realidade, ela busca rediscutir as provas sobre a prática de fraude, apresentadas pelo Fisco;
- A real adquirente das mercadorias era a empresa SMR, que utilizou a interposta pessoa AFIL para mascarar a operação;
- O art. 33 da Lei n.º 11.488/2007 veio estabelecer que a conduta de ceder o nome em operações de comércio exterior para acobertamento dos reais intervenientes será punida com multa de 10% do valor da operação acobertada, restando a partir de então inaplicável, para essa mesma conduta, a pena de inaptidão do CNPJ. A sua significação é inequívoca: entrou em cena a penalidade pecuniária de multa em substituição à sanção tributário-administrativa de inaptidão do CNPJ;
- A interposição fraudulenta na importação gerava duas penalidades (pena de perdimento e inaptidão do CNPJ) e o art. 33 da Lei n.º 11.488/2007 está, expressamente, alterando apenas uma das penalidades, a inaptidão do CNPJ;
- O art. 33 da Lei n.º 11.488/2007 não veio reger a matéria veiculada no art. 23, V, §§ 1.º e 3.º, do Decreto-Lei n.º 1.455/76 (pena de perdimento), o que impõe a afirmação de que a nova multa de 10% sobre o valor da operação acobertada não tem a força de substituir a pena de perdimento de mercadoria, ou a multa que lhe é substitutiva, já existente. Em nenhum momento a novel legislação

fez referência à pena de perdimento da mercadoria, que se mantém incólume;

- O Decreto 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro), que regula a administração das atividades aduaneiras, a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior, espancou qualquer dúvida ao estabelecer expressamente a possibilidade da cumulação das penas em apreço, segundo a dicção do seu art. 727, caput, e § 3º.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Tatiana Midori Migiyama, Relatora.

Depreendendo-se da análise do recurso especial interposto pelo sujeito passivo, entendo que o recurso atende aos pressupostos de admissibilidade na parte já admitida, pois tempestivo e comprovada a divergência suscitada. O que concordo com o Despacho de admissibilidade do recurso em dar seguimento as duas matérias trazidas em recurso, quais sejam:

- Necessidade ou não de comprovação de dolo específico de fraude para aplicação da pena prevista no art. 23, § 3º, do Decreto-Lei 1.455/76;
- Aplicação ou não da multa de 100%, ao contrário da multa de 10% prevista no art. 33 da Lei 11.488/07, pela cessão de nome em operações de comércio exterior.

Passadas tais considerações, passo a discorrer sobre a 1ª matéria trazida em recurso – qual seja, necessidade ou não de comprovação de dolo específico de fraude para aplicação da pena prevista no art. 23, § 3º, do Decreto-Lei 1.455/76, *in verbis* (Grifos meus):.

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

I - importadas, ao desamparo de guia de importação ou documento de efeito equivalente, quando a sua emissão estiver vedada ou suspensa na forma da legislação específica em vigor;

II - importadas e que forem consideradas abandonadas pelo decurso do prazo de permanência em recintos alfandegados nas seguintes condições:

a) 90 (noventa) dias após a descarga, sem que tenha sido iniciado o seu despacho; ou

b) 60 (sessenta) dias da data da interrupção do despacho por ação ou omissão do importador ou seu representante; ou

c) 60 (sessenta) dias da data da notificação a que se refere o artigo 56 do Decreto-Lei número 37, de 18 de novembro de 1966, nos casos previstos no artigo 55 do mesmo Decreto-lei; ou

d) 45 (quarenta e cinco) dias após esgotar-se o prazo fixado para permanência em entreposto aduaneiro ou recinto alfandegado situado na zona secundária.

III - trazidas do exterior como bagagem, acompanhada ou desacompanhada e que permanecerem nos recintos alfandegados por prazo superior a 45 (quarenta e cinco) dias, sem que o passageiro inicie a promoção, do seu desembarço;

IV - enquadradas nas hipóteses previstas nas alíneas "a" e "b" do parágrafo único do artigo 104 e nos incisos I a XIX do artigo 105, do Decreto-lei número 37, de 18 de novembro de 1966.

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)

VI - (Vide Medida Provisória nº 320, 2006)

§ 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)

Parágrafo único. (Suprimido com a nova Redação da Lei nº 10.637,2002)”

Vê-se que o art. 23, § 3º, do Decreto-Lei 1.455/7, traz que se considera dano ao erário as infrações relativas às mercadorias 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.

Ou seja, resta claro pelo referido dispositivo que para ser efetivamente constituída a infração, deve-se atestar que no evento houve fraude ou simulação. Caso contrário, não há como se caracterizar o dano.

Para atestar, porém, importante lembrar ainda que o § 2º do mesmo artigo traz que “presume-se” interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.

Ademais, cabe trazer o art. 81 da Lei 9.430/96 – incluído pela Lei 11.941/09:

“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. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 2º Para fins do disposto no § 1º, a comprovação da origem de recursos provenientes do exterior dar-se-á mediante, cumulativamente: (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

I - prova do regular fechamento da operação de câmbio, inclusive com a identificação da instituição financeira no exterior encarregada da remessa dos recursos para o País; (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

II - identificação do remetente dos recursos, assim entendido como a pessoa física ou jurídica titular dos recursos remetidos. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 3º No caso de o remetente referido no inciso II do § 2º ser pessoa jurídica deverão ser também identificados os integrantes de seus quadros societário e gerencial. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 4º O disposto nos §§ 2º e 3º aplica-se, também, na hipótese de que trata o § 2º do art. 23 do Decreto-Lei no 1.455, de 7 de abril de 1976. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 5º Poderá também ser declarada inapta a inscrição no CNPJ da pessoa jurídica que não for localizada no endereço informado ao CNPJ, nos termos e condições definidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.”

Por meio desse dispositivo, vê-se que a pessoa jurídica deve comprovar a origem, disponibilidade e a efetiva transferência dos recursos empregados em operações de comércio exterior. Caso contrário resta caracterizada a fraude e simulação.

Traz ainda o art. 80 da MP 2.158-35/01:

“Art. 80. A Secretaria da Receita Federal poderá:

I - estabelecer requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora ou exportadora por conta e ordem de terceiro; e (Redação dada pela Lei nº 12.995, de 2014)

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.”

Sendo assim, podendo a Receita Federal estabelecer requisitos e condições para atuação da pessoa jurídica importadora, houve a publicação das IN SRF 225/02 e da IN SRF 228/02.

Tais IN's trazem, entre outros (Grifos meus):

- IN SRF 225/02:

*“Art. 1º O controle aduaneiro relativo à atuação de pessoa jurídica **importadora que opere por conta e ordem de terceiros** será exercido conforme o estabelecido nesta Instrução Normativa.*

*Parágrafo único. **Entende-se por importador por conta e ordem de terceiro a pessoa jurídica que promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria adquirida por outra, em razão de contrato previamente firmado, que poderá compreender, ainda, a prestação de outros serviços relacionados com a***

transação comercial, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial.

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.

Art. 4º Sujeitar-se-á à aplicação de pena de perdimento a mercadoria importada na hipótese de:

I inserção de informação que não traduza a realidade da operação, seja no contrato de prestação de serviços

apresentado para efeito de habilitação, seja nos documentos de instrução da DI de que trata o art. 3º (art. 105, inciso VI, do Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966);

II ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, do comprador ou responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros (art. 23, inciso V, do Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, com a redação dada pelo art. 59 da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002).

Parágrafo único. A aplicação da pena de que trata este artigo não elide a formalização da competente representação para fins penais, relativamente aos responsáveis, nos termos da legislação específica (Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 e Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990).

Art. 5º 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.”

- IN SRF 228/02

“Art. 1º As empresas que revelarem indícios de incompatibilidade entre os volumes transacionados no comércio exterior e a capacidade econômica e financeira evidenciada ficarão sujeitas a procedimento especial de fiscalização, nos termos desta Instrução Normativa.

§ 1º O procedimento especial a que se refere o caput visa a identificar e coibir a ação fraudulenta de interpostas pessoas em operações de comércio

exterior, como meio de dificultar a verificação da origem dos recursos aplicados, ou dos responsáveis por infração à legislação em vigor.

§ 2º No caso de importação realizada por conta e ordem de terceiro, conforme disciplinado na legislação específica, o controle de que trata o caput será realizado considerando as operações e a capacidade econômica e financeira do terceiro, adquirente da mercadoria.

Art. 4º O procedimento especial será iniciado mediante intimação à empresa para, no prazo de 20 dias:

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

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

*Art. 13. A **prestação de informação ou a apresentação de documentos que não traduzam a realidade das operações comerciais ou dos verdadeiros vínculos das pessoas com a empresa caracteriza simulação e falsidade ideológica ou material dos documentos de instrução das declarações aduaneiras, sujeitando os responsáveis às sanções penais cabíveis, nos termos do Código Penal (Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940) ou da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, além da aplicação da pena de perdimento das mercadorias, nos termos do art. 105 do Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966.***

Cabe destacar que a IN SRF 228/02, traz que a prestação de informação ou a apresentação de documentos que não traduzam a realidade das operações comerciais ou dos verdadeiros vínculos das pessoas com a empresa caracteriza simulação e falsidade ideológica ou material dos documentos de instrução das declarações aduaneira.

Depreende-se dos dispositivos transcritos acima que para a efetiva caracterização da interposição, pode-se aplicar a presunção prevista no art. 23, V, § 2º do Decreto-lei 1.455/76. Não obstante - deve-se verificar se o outro lado seria fragil frente aos documentos trazidos pelo sujeito passivo.

Passadas tais considerações, retornando ao caso vertente, importante recordar o evento ora discutido – qual seja, de que, segundo a fiscalização, parte da declaração de importação DI nº 08/15049620 de 24/09/2008, de lentilhas provenientes do Canadá, registrada em nome de AFIL IMPORTAÇÃO EXPORTAÇÃO E COMÉRCIO LTDA, CNPJ: 04.293.326/000296, possuía como real adquirente a empresa SMR COMERCIO DE GENEROS ALIMENTICIOS LTDA, CNPJ: 06.215.108/000188.

Depreendendo-se da análise dos autos do processo, concordo com o voto vencido constante do acórdão da DRJ – que peço licença para transcrever parte:

“A presunção de interposição pela não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos, do art. 23, V, § 2º do Decreto-lei nº 1.455/76, é afastada pois em nenhum momento a fiscalização argüiu ou provou tal condição. O que a fiscalização aventou na fl. 10 do TERMO DE VERIFICAÇÃO DE INFRAÇÃO foi a incapacidade dos sócios em relação à operação, e não a incapacidade econômica da empresa, que é o fator de fato relevante a ser verificado na interposição.

Logo, restaria à fiscalização provar a interposição através de seus 2 elementos essenciais: O fluxo de recursos e o poder de decisão sobre o negócio.

A importação por conta e ordem não recebe esse nome por acaso. A expressão “conta” está relacionada com a origem dos recursos da importação. Assim, o real adquirente é a pessoa jurídica que arca com os custos da importação. A expressão “ordem” determina quem realiza a compra de fato, quem escolhe o bem, negocia o preço e as condições de entrega. Essa é a empresa que deve figurar na fatura comercial, que nada mais é que o instrumento que documenta a compra realizada.

Exemplificando: uma importadora que contrata um empréstimo no banco para realização de uma importação por ela negociada, importação em nome próprio, com recursos de terceiros. Seria tal hipótese caso de interposição? Não, pois o banco não determinou o negócio, o banco não fez a compra, o banco não teve qualquer poder de determinar as condições do negócio, ele apenas forneceu os recursos. Logo, não basta o fornecimento dos recursos, tem que haver prova de que o terceiro é o real adquirente dos bens.

O valor total da DI era de R\$ 145.193,62 (US\$ 80.712,45). Observando os autos, percebe-se pelos documentos de fls. 18 e 19 que houve uma antecipação de pagamento dia 10/06/2008 no valor de R\$ 12.030,00 e outra antecipação de pagamento dia 19/06/2008 no valor de R\$ 56.955,00.

A DI foi registrada em 24/09/2008, fl. 27.

O mesmo documento de fls. 18 e 19 indica que no dia 24/10/2008 foi emitida nota fiscal de saída no valor de R\$ 69.473,38.

Com base unicamente nessas informações, poderíamos supor como a fiscalização, que a empresa SMR antecipou recursos para parte da importação amparada pela DI nº 08/15049620, e que nos termos do art. 5º da IN SRF 225/2002 estaria caracterizada uma importação por conta e ordem de terceiros:

“Art. 5º 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.”

Ocorre que tal disposição é uma presunção, e como toda presunção pode ser afastada pelo restante do conjunto probatório do processo.

Em primeiro lugar, devemos admitir que o disposto no art. 5º seja aplicável ao caso concreto em que o terceiro adquire apenas parte da mercadoria importada. Em outras palavras, devemos supor que existe mais de um real adquirente, ou seja, a fatura de fl. 33 é falsa, e dois ou mais adquirentes negociaram a compra conjunta das mercadorias importadas e combinaram a importação via AFIL. Alternativamente poderíamos supor que existe um adquirente oculto (SMR) e que a outra parte da carga é de fato uma importação própria da AFIL. Haveria ainda a hipótese de se imaginar que a SMR comprou a totalidade da mercadoria e está pagando a mercadoria de forma parcelada, sendo a AFIL financiadora da operação.

Também possível a versão da impugnante AFIL de que apenas recebeu o pagamento antecipado de uma compra no mercado interno (sinal).

Todas são situações que podem ter ocorrido de fato. Como saber qual a situação real no caso concreto?

Como saber se houve interposição fraudulenta?

A resposta é simples: encontrando o segundo elemento que caracterizaria a interposição, a prova de que SMR comprou, negociou, determinou de fato as condições da importação, a prova de que SMR é o importador de fato.

Salvo melhor juízo, a alegação feita pela impugnante AFIL de antecipação de pagamentos (sinal) de uma mercadoria perecível, que já estava em vias de importação é de fato uma possibilidade real para afastar a presunção da fiscalização com base no citado art. 5º acima transcrito. O mesmo documento de fls. 18 e 19 é para a impugnante uma prova da venda no mercado interno com pagamento de sinal.

Afastada a presunção, resta a prova da interposição.

*Voltando aos elementos caracterizadores da interposição antes expostos, o caso demanda a prova da **negociação**.*

Entendo que faltou ao conjunto probatório exatamente a prova de que AFIL não comprou os bens mas sim SMR. Prova de que a fatura de fl. 32 é falsa.

Essa prova poderia surgir pelos mais variados meios. Encontrando-se uma fatura indicando SMR como comprador. Encontrando-se mensagens da negociação, cartas, e-mails, contratos, ligando SMR ao exportador no Canada. Encontrando-se mensagens de SMR para AFIL com as condições pré-determinadas da importação (mercadoria, preço, INCOTERM, exportador, etc...). Encontrando o acerto financeiro entre SMR e AFIL explicitando que SMR proverá recursos já determinados para o fechamento de câmbio, pagamentos de impostos e demais despesas aduaneiras. Através de depoimentos de funcionários e administradores das pessoas envolvidas. Através de depoimentos dos despachantes aduaneiros. Através de provas obtidas junto ao exportador. Etc.

Enfim, tal prova poderia surgir de infinitas formas e permitiria a este juízo efetuar a correta subsunção da realidade à norma tributária.

O PAF (Decreto nº 70.235/72), que regula o processo administrativo fiscal, dispõe que o auto de infração deve conter a descrição dos fatos e o enquadramento legal (art. 10, incisos III e IV), bem como ser instruído com todos os “termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito” (art. 9º, caput).

É ônus da autoridade fiscal apresentar as provas dos fatos constituintes do direito da Fazenda — no caso presente, provas de que o importador era pessoa interposta. José Eduardo Carreira Alvim, preleciona (Teoria Geral do Processo, 8 ed. rev. ampl. at. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 262):

“A repartição do ônus da prova corre paralela com a repartição do ônus da afirmação (ou contestação) e do pedido, e se inspira num critério de igualdade entre as partes (entendida aquela igualdade no que é compatível com a diferente posição processual das duas partes). Como ao ônus de pedido (ônus da ação e da exceção) se coordena o ônus da afirmação, assim ao ônus da afirmação se coordena o ônus da prova. Quem faz valer a pretensão (o autor) tem o ônus de afirmar os fatos que lhe servem de fundamento: por esta afirmação, tem o ônus da prova da ação (em sentido amplo, compreendendo a pretensão e a ação stricto sensu). Igualmente, quem contesta a pretensão (réu), não se limita a negar a existência dos fatos deduzidos como fundamento dela (negativa pela qual não tem um ônus acessório e consequencial da contraprova), tem o ônus de afirmar outros fatos, que, sem excluir a existência deles, elidam a eficácia jurídica originária ou atual dos mesmos: por esta afirmativa tem um ônus próprio e autônomo de prova da exceção (em sentido amplo), ônus sempre subordinado e eventual, em relação àquele do autor, porquanto não entra em jogo senão depois que este foi cumprido.” (grifo meu)

[...]

Entendo que os elementos trazidos pela fiscalização não são suficientes para a caracterização da infração de interposição fraudulenta, sendo portanto improcedente a multa lançada contra a impugnante.

Prejudicados os demais argumentos apresentados pela impugnante em face das conclusões acima.

Do todo exposto, voto pela procedência da impugnação. Dessa forma, cancela-se integralmente o crédito tributário constituído por este lançamento. ”

Concordo, analisando os autos do processo, que não há como comprovar que a recorrente não é a real adquirente das mercadorias, o que., por conseguinte, nem há como se presumir a interposição fraudulenta, vez que:

-
- A negociação foi feita com a AFIL, sem qualquer participação das adquirentes;
 - Os adquirentes somente compraram as mercadorias no mercado interno, conforme notas fiscais acostadas;
 - Os valores que a recorrente utilizou para fechamento do contrato de câmbio fechado em 20.8.08 referente a DI registrada em 24.9.08 – seriam recursos das vendas das mercadorias no mercado interno que foram pagas antecipadamente. Trata-se de dinâmica de mercado observada pelas importadoras;
 - Os elementos apontados pela fiscalização não são suficientes para a caracterização da infração de interposição fraudulenta;
 - A recorrente, após intimada, demonstrou todos os fatos e documentos para comprovar que se tratar de importação por conta própria;
 - Não há a presunção da interposição fraudulenta;
 - O acórdão recorrido para se negar provimento utilizou a palavra trazida em recurso pela recorrente – qual seja, “ainda que se trate de adiantamento” e considerou que houve adiantamento para se fazer a importação daquelas mercadorias; não obstante, não foi isso que aconteceu, vez que a recorrente estava trazendo que é usual nesse ramo, vender produtos no mercado interno com antecipação de recursos para suprir eventual despesa e estratégia que tenham nas suas importações. Os comerciantes adotam tais práticas. Não há como se comprovar que o recurso dado pela venda das mercadorias no mercado interno equivale efetivamente e seria direcionado efetivamente para fazer a importação de determinadas mercadorias que, por sua vez, seriam entregues para quem “antecipou” o recurso;
 - A Fiscalização apenas trouxe que os sócios não teriam recursos para suprir as importações feitas pela empresa, mas

em nenhum momento trouxe a situação financeira da empresa. Atento que o capital integralizado não determina a situação financeira da empresa.

Em vista de todo o exposto, entendo que assiste razão ao sujeito passivo – cabendo dar provimento ao seu recurso.

Quanto à discussão acerca da aplicação da multa de 100% prevista no art. 33 da Lei 11.488/07 pela cessão de nome em operações de comércio exterior, entendo que restou prejudicada essa questão, vez que não houve cessão de nome ou importação por conta e ordem. Apenas importação por conta própria.

Sendo assim, considerando meu entendimento em relação à primeira matéria, restou prejudicada a apreciação da segunda discussão.

Isto posto, voto por dar provimento ao recurso especial interposto pelo sujeito passivo.

É como voto.

(Assinado digitalmente)
Tatiana Midori Migiyama

Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal - Redator designado

Peço vênua à i. Relatora do processo para expor as razões pelas quais divirjo da decisão que propunha à solução da lide.

Discute-se exigência de multa por infração prevista no artigo 689, inciso XXII, § 1º, do Regulamento Aduaneiro - Decreto 6.759/09 - matriz legal Lei nº 10.637/02.

Art. 689. Aplica-se a pena de perdimento da mercadoria nas seguintes hipóteses, por configurarem dano ao Erário (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 105; e Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, caput e § 1º, este com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, art. 59):

(...)

XXII - estrangeira ou nacional, 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 A pena de que trata este artigo converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida (Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, § 3º, com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, art. 59).

(...)

§ 6º Para os efeitos do inciso XXII, presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos

recursos empregados (Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, § 2º, com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, art. 59).

Como já tive a oportunidade de expressar em outras oportunidades, entendo que a conduta apenada está identificada no texto legal como de ocultação **(i)** do sujeito passivo, **(ii)** do real vendedor, **(iii)** comprador ou **(iv)** de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive, interposição fraudulenta de terceiros. A não comprovação da origem dos recursos empregados na atividade faz presumir a ocorrência da infração.

Quanto a isso, abre-se parênteses para esclarecer que o § 6º apenas introduziu uma presunção legal do ato ilícito. Não exsurge dele infração diferente da prevista no inciso V do artigo 23 do Decreto-lei 1.455/76 (redação do art. 59 do Lei 10.637/02). Em outras palavras, não há que se falar em "interposição presumida" e "interposição comprovada". A infração é uma só, os meios de comprová-la são muitos.

Importa fazer uma breve digressão histórica sobre o assunto.

Antes mesmo que fosse instituída pena específica para interposição fraudulenta de terceiros, os efeitos tributários das operações praticadas nessa modalidade comercial começaram a ser disciplinados. Por força do disposto no art. 77 da Medida Provisória nº 2.158-35/01, o adquirente da mercadoria importada por conta e ordem de terceiro foi revestido da condição de responsável/solidário pelo imposto e pelas infrações praticadas.

Art. 32 - É responsável pelo imposto:

(...)

Parágrafo único. É responsável solidário:

(...)

III - o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

Art. 95 - Respondem pela infração:

(...)

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.

Foi também equiparado a estabelecimento industrial, tornando-se contribuinte de direito do Imposto sobre Produtos Industrializados. Outrossim, foram-lhe aplicadas as normas de incidência das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins próprias do importador.

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. 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.

Com fundamento no art. 80 da MP nº 2.158-35/2001¹, a Secretaria da Receita Federal definiu requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora por conta e ordem de terceiro.

A Instrução Normativa 225/02² estabeleceu regras claras e rígidas para consecução do negócio. Esclareceu que a operação por conta e ordem de terceiro era aquela promovida em nome da pessoa jurídica para mercadoria adquirida por outra, mediante contrato previamente firmado. As informações a respeito da operação deveriam, obrigatoriamente, retratar a realidade, sob pena de perdimento das mercadorias importadas.

¹ 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.

² "Art. 1º O controle aduaneiro relativo à atuação de pessoa jurídica importadora que opere por conta e ordem de terceiros será exercido conforme o estabelecido nesta Instrução Normativa.

Parágrafo único. Entende-se por importador por conta e ordem de terceiro a pessoa jurídica que promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria adquirida por outra, em razão de contrato previamente firmado, que poderá compreender, ainda, a prestação de outros serviços relacionados com a transação comercial, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial.

(...)

Art. 4º Sujeitar-se-á à aplicação de pena de perdimento a mercadoria importada na hipótese de:

I - inserção de informação que não traduza a realidade da operação, seja no contrato de prestação de serviços apresentado para efeito de habilitação, seja nos documentos de instrução da DI de que trata o art. 3º (art. 105, inciso VI, do Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966);

(...)"

Foi dois meses depois da IN SRF 225/2002 que a Lei 10.637/02 alterou o artigo 23 do Decreto-lei 1.455/76, criando pena específica para a interposição fraudulenta.

Mais tarde, a Lei 10.833/2003³ trouxe para o campo de incidência do imposto de importação a mercadoria objeto da pena de perdimento não localizada, consumida ou revendida.

Em 20/02/2006, a Lei 11.281/2006 previu nova modalidade de importação, denominada importação por encomenda⁴. A Instrução Normativa SRF nº 634/2006⁵ definiu as regras a serem observadas neste tipo de operação.

Como se vê, a opção pela importação por conta e ordem ou por encomenda traz relevantes requisitos e consequências: **(i)** obrigação de informar previamente à RFB a escolha dessa modalidade negocial, **(ii)** prestação de garantia como condição para a entrega de mercadorias, quando o valor for incompatível com seu capital social ou o patrimônio líquido;

³ Art. 77. Os arts. 1º, 17, 36, 37, 50, 104, 107 e 169 do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, passam a vigorar com as seguintes alterações:

"Art. 1º

§ 4º O imposto não incide sobre mercadoria estrangeira:

(...)

III - que tenha sido objeto de pena de perdimento, exceto na hipótese em que não seja localizada, tenha sido consumida ou revendida." (NR)

⁴ 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.

§ 1º A Secretaria da Receita Federal:

I - estabelecerá os requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora na forma do caput deste artigo; e

II - poderá 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 encomendante.

§ 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.

§ 3º Considera-se promovida na forma do caput deste artigo 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. (Incluído pela Lei nº 11.452, de 2007)

⁵ 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 .

(iii) sujeição ao procedimento especial previsto na IN SRF 228/2002; (iv) responsabilidade solidária quanto ao imposto de importação; (v) responsabilidade conjunta ou isolada, quanto às infrações aduaneiras; (vi) sujeição ao pagamento dos tributos relativos ao IPI de sua saída por contribuinte por equiparação; (vii) sujeição ao pagamentos de PIS/Pasep e Cofins sob as normas de incidência sobre a receita bruta do importador.

A toda evidência, se se pretende discutir a imputabilidade da pena àquele que incorre na conduta especificada em lei, é preciso ficar claro que o debate não se encerra na prescrição geral e abstrata encontrada no inciso XXII do artigo 689 do Regulamento Aduaneiro. Requer que todo o esforço normativo empreendido pelo poder público para coibir conduta lesiva ao interesse comum seja levado em consideração. A fim de alcançar o adquirente ou encomendante da mercadoria importada por sua conta e ordem, sujeitando-o às mesmas normas e condições próprias do importador, e evitar que o papel de cada interveniente fosse dissimulado, foram definidas regras inflexíveis para atuação das empresas prestadoras de serviço de importação e importadoras por encomenda.

Com base nisso, parece-nos sempre despropositada a discussão acerca da qualificação do ato ou da extensão dos efeitos dele decorrentes. O regramento definido para operações com esta formatação deixa nítido a intenção de coibir a forma de agir do administrado, potencialmente lesiva ao interesse coletivo, sem a necessidade que se aponte o prejuízo causado ou que se comprove a presença do elemento volitivo nos atos praticados.

E, de fato, há muito as operações "triangulares" no âmbito do comércio exterior afetam decisivamente a condição da fiscalização tributária na identificação da pessoa com capacidade contributiva para responder pelos tributos devidos; assim como na indicação, com segurança, do enquadramento da operação nas regras de incidência não-cumulativa de impostos e contribuições; na definição da base de cálculo desses gravames; na avaliação da pertinência da aplicação de preço de transferência; determinação do valor aduaneiro das transações etc.

Pelo menos em tese, há inúmeras vantagens na prática de operações comércio exterior mediante a interposição ilícita de pessoas como: (i) burla ao controles da habilitação para operar no comércio exterior; (ii) blindagem do patrimônio do real adquirente ou encomendante, no caso de eventual lançamento de tributos ou infrações; (iii) quebra da cadeia do IPI; (iv) sonegação de PIS e Cofins relativamente ao real adquirente, (v) lavagem de

dinheiro e ocultação da origem de bens e valores, **(vi)** aproveitamento indevido de incentivos fiscais do ICMS. Isoladamente, para cada uma dessas situações há normas jurídicas aptas a sancionar o ato ilícito; contudo, o mais das vezes, a demonstração da finalidade pretendida pelo infrator ou mesmo do dano efetivo é improvável ou mesmo impossível, até porque a modalidade comercial de que se trata é particularmente suscetível à orquestração de papéis. Foi por essa razão que as regras de conduta foram definidas com o rigor que se observa.

O ponto de partida dessa regulamentação foi a interpretação que a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional deu ao disposto no artigo 31 do Decreto-Lei nº 37/66 que, como se sabe, especifica como contribuinte do imposto de importação aquele que promove a entrada de mercadoria estrangeira no território nacional⁶. Conforme entendeu (Parecer PGFN CAT 1.316/01), o contribuinte do imposto é a pessoa cujo nome aparece no conhecimento de carga como sendo o proprietário da mercadorias importada, independentemente de quem esteja efetivamente interessado na aquisição ou fizer as negociações prévias. Como consequência, os procedimentos fiscais levados a efeito no âmbito da RFB passaram a indicar, como importador, a pessoa informada como tal nas declarações de importação, mesmo que, na ótica de uns ou de outros, um terceiro fosse quem, verdadeiramente, "promovesse o ingresso das mercadorias em território nacional". No mesmo esteio, criaram-se instrumentos legais capazes de resguardar os interesses do Erário, por meio das equiparações e condições para as operações por conta e ordem e por encomenda. A falta de informação fidedigna, pelo potencial lesivo que representa, foi tratada como infração gravíssima, sujeita à pena de perdimento dos bens, por dano ao Erário.

Cumpram-se mencionar que não há inovação na graduação da pena associada à conduta do agente. A observação das demais hipóteses de infração por dano ao Erário previstas na legislação aduaneira evidencia essa prática.

CAPÍTULO II

DO PERDIMENTO DA MERCADORIA

⁶ **Decreto 6.759/09**

104. É contribuinte do imposto (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 31, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 1º):

I - o importador, assim considerada qualquer pessoa que promova a entrada de mercadoria estrangeira no território aduaneiro;

Art. 689. Aplica-se a pena de perdimento da mercadoria nas seguintes hipóteses, por configurarem dano ao Erário (Decreto-Lei no 37, de 1966, art. 105; e Decreto-Lei no 1.455, de 1976, art. 23, caput e § 1º, este com a redação dada pela Lei no 10.637, de 2002, art. 59):

(...)

II - incluída em listas de sobressalentes e de provisões de bordo quando em desacordo, quantitativo ou qualitativo, com as necessidades do serviço, do custeio do veículo e da manutenção de sua tripulação e de seus passageiros;

III - oculta, a bordo do veículo ou na zona primária, qualquer que seja o processo utilizado;

IV - existente a bordo do veículo, sem registro em manifesto, em documento de efeito equivalente ou em outras declarações;

V - nacional ou nacionalizada, em grande quantidade ou de vultoso valor, encontrada na zona de vigilância aduaneira, em circunstâncias que tornem evidente destinar-se a exportação clandestina;

VI - estrangeira ou nacional, na importação ou na exportação, se qualquer documento necessário ao seu embarque ou desembaraço tiver sido falsificado ou adulterado;

VII - nas condições do inciso VI, possuída a qualquer título ou para qualquer fim;

VIII - estrangeira, que apresente característica essencial falsificada ou adulterada, que impeça ou dificulte sua identificação, ainda que a falsificação ou a adulteração não influa no seu tratamento tributário ou cambial;

(...)

XI - estrangeira, já desembaraçada e cujos tributos aduaneiros tenham sido pagos apenas em parte, mediante artifício doloso;

XII - estrangeira, chegada ao País com falsa declaração de conteúdo;

(...)

XVII - estrangeira, em trânsito no território aduaneiro, quando o veículo terrestre que a conduzir for desviado de sua rota legal, sem motivo justificado;

(...)

XIX - estrangeira, atentatória à moral, aos bons costumes, à saúde ou à ordem públicas;

XX - importada ao desamparo de licença de importação ou documento de efeito equivalente, quando a sua emissão estiver vedada ou suspensa, na forma da legislação específica;

XXI - importada e que for considerada abandonada pelo decurso do prazo de permanência em recinto alfandegado, nas hipóteses referidas no art. 642; e

XXII - estrangeira ou nacional, 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.

Como é fácil perceber, grande parte das infrações identificadas como dano ao Erário tem pouca ou nenhuma relação direta com o efetivo prejuízo aos cofres públicos. São infrações de conduta, se não vejamos: mercadoria **(i)** *Em listas de sobressalentes (...) quando em desacordo com as necessidades do serviço;* **(ii)** *oculta, a bordo do veículo;* **(iii)** *destinadas à exportação clandestina;* **(iv)** *quando o documento necessário ao seu embarque ou desembarque tiver sido falsificado;* **(v)** *em trânsito no território aduaneiro, quando o veículo terrestre (...) for desviado de sua rota legal* **(vi)** *estrangeira, atentatória à moral, aos bons costumes, à saúde ou à ordem públicas;* **(vii)** *importada ao desamparo de licença de importação ou documento de efeito equivalente, quando a sua emissão estiver vedada ou suspensa (...)* e outras.

O saudoso Ministro Teori Zavascki, quando ainda Ministro do Superior Tribunal de Justiça, proferiu relevante manifestação sobre o tema, em decisão tomada nos autos do recurso especial nº 954.526 - PR (2007/0116642-0):

No que diz respeito ao dano, destaco que a pena de perdimento, visa resguardar não apenas o interesse financeiro do Fisco, mas também regular as relações de comércio exterior e proteger a indústria nacional. Se o perdimento não prescinde da demonstração do dano para sua aplicação, não é menos verdade que, por vezes, o dano está caracterizado pela dificuldade imposta pela conduta do importador à fiscalização aduaneira, cuja incumbência é, por norma constitucional, da Receita Federal.

Convém destacar, ainda, que, não embarcado o restante da mercadoria, poderia ela ser vendida no mercado interno, sem a incidência de tributos, propiciando riquíssimo ganho às apelantes. O dano ao erário, assim, seria inconteste, porque, com os benefícios fiscais (através da simulação de exportação), a apelante deixaria de recolher os tributos devidos (II, ICMS, dentre outros), fato que repercutiria na formação dos preços ao consumidor. (grifos meus)

Percebe-se na conjugação dos verbos grifados no texto especial atenção ao dano potencial das circunstâncias descritas. Não há menção a prejuízo causado, mas ao risco que a conduta em si representa.

Com base em todas as considerações precedentes, conclui-se que as regras de conduta definidas pelo Poder Público para a atuação de empresa importadora por conta e ordem ou por encomenda e a própria infração por interposição fraudulenta, que as integra, constituem elemento essencial de controle das operações de comércio exterior. Condicionar a imputação de pena à demonstração do efetivo prejuízo ou a demonstração do elemento volitivo subtrair-lhe-ia a própria essência instrumental, como meio apto a viabilizar o monitoramento fiscal dos atos praticados pelo particular.

No caso concreto, parece-me não existirem dúvidas de que a empresa AFIF, importadora, recebeu recursos sob a forma de adiantamento da SMR, dita adquirente no mercado interno, em valor quase idêntico ao da importação objeto dos autos.

A situação está bem resumida no relatório do acórdão recorrido.

(...) que a soma dos valores creditados pela SMR como adiantamentos da importação acobertada pela DI 08/15049620 foi de R\$ 68.985,80, valor praticamente suficiente para cobrir o valor da nota fiscal de saída emitida pela AFIL que foi de R\$ 69.473,38.

Os adiantamentos realizados por SMR foram feitos em 10/06/2008 e 19/06/2008, enquanto que a fatura comercial e o BL foram emitidos em 22/06/2008, o contrato de câmbio foi fechado em 20/08/2008 e o registro da DI foi feito em 24/09/2008, quedando patente que a SMR financiou parte da importação acobertada pela DI 08/15049620, sendo um dos reais adquirentes da mercadoria.

Quanto a isso, concessa vênia, o argumento de que a recorrente lança mão, alegando que o valor adiantado tratava-se, apenas, de um arras, é inverossímil. Não é possível que se admita um arras no valor quase integral da transação. Ainda mais, mesmo que isso fosse admitido, ainda assim estaria caracterizada a importação com um fim predeterminado.

A Fiscalização Federal aponta ainda outras evidências.

I. A incompatibilidade do volume de importações realizadas pela sociedade (naquela época) US\$ 73.216.252,95 para com a capacidade econômica de seus sócios Rafael Fábio de Carvalho e Natali Maria de Carvalho;

II. A empresa foi habilitada para operar no comércio exterior em 31/01/2003, apresentando, naquela data, um capital social integralizado de R\$ 600.000,00. Entretanto, segundo dados extraídos das Declarações de Imposto de Renda de Pessoa Física DIRPF, os sócios não possuíam, naquela época, condições financeiras para a integralização do referido montante;

III. A AFIL, historicamente, realiza importações por conta própria e remete as mercadorias de forma direta a terceiros;

IV. Diligências realizadas pela DRF em Campo Grande MS, onde a AFIL possui filial, demonstram que o barracão de alvenaria de aproximadamente 600 m2 não apresenta condições de armazenagem de mercadorias no montante importado (53.000 toneladas no período de junho a dezembro de 2007), o que demonstra que a mercadoria, depois de liberada, vai diretamente para a empresa real adquirente;

A recorrente, em sede de recurso especial, esforça-se em desconstituir a presunção de que o adiantamento de recursos faz com que a importação seja considerada por conta e ordem de terceiro. Para tanto, argumenta **(i)** que não utilizou o dinheiro adiantado pra pagar essa importação específica, **(ii)** que, em geral, gastou mais no período do que recebeu a título de adiantamento de clientes e **(iii)** que, como já se disse, tratava-se de um arras.

A alegação de que o adiantamento do valor quase integral dos recursos empregados na operação tratava-se de um arras, como já se disse, não é verossímil. Por outro lado, afirmar que não utilizou o dinheiro adiantado nessa importação específica, é esforço inócuo. Como diz o jargão popular, *dinheiro não tem carimbo*. Não há maneiras de provar se determinado recurso foi utilizado para esse ou para aquele fim. De resto, o argumento de que teria gasto mais do que recebeu a título de adiantamentos no período não infirma a constatação de que o valor dessa importação específica foi adiantado pelo adquirente. Muito pelo contrário, a toda evidência, foi.

E nem se diga que a IN SRF nº 225/02 estabelece que, na importação por conta e ordem, o conhecimento de carga deve estar consignado ao importador e a fatura emitida em nome do adquirente, o que, se não observado, afastaria a presunção de interposição fraudulenta. Por óbvio, a IN determina a maneira correta de agir em operações com esta conformação negocial. O fato disto não ter sido observado, longe está de fazer prova em favor do infrator.

Finalmente, no que refere à retroatividade da penalidade instituída pela Lei nº 11.488/07, equivalente a multa de dez por cento do valor da operação, aplicável à pessoa

jurídica que cede o nome, como já tive oportunidade de afirmar em outras oportunidades, entendo que, a toda evidência, essa pena não revogou nem trouxe qualquer consequência para os casos em que é cabível a cominação da multa de conversão da pena de perdimento, prevista no artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76, com a redação introduzida pela Lei 10.637/02.

A intenção do legislador, como me parece claro, jamais foi a de cominar penalidade mais branda a quaisquer das partes que se associam na prática de operação de importação ou exportação com ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável.

Desde logo, vê-se que os bens jurídicos tutelados por uma e por outra medida coercitiva não guardam nenhuma identidade entre si. Embora as duas infrações possam decorrer de um mesmo evento, a multa pela cessão do nome destina-se a coibir o uso abusivo da pessoa jurídica, apenando conduta à qual era antes imposta a “pena” de inaptidão do CNPJ, medida que violentava os mais elementares pressupostos da ação estatal de controle da atividade privada, agindo com força desproporcional, ao impedir o particular de exercer sua atividade profissional. Por seu turno, a multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria importada destina-se a coibir o ingresso de mercadoria estrangeira em situação irregular no território nacional, quando o bem, sujeito à pena de perdimento, escapa ao controle aduaneiro e é internalizado.

Não se vislumbra nenhuma razão plausível para que se prestigie a inusitada interpretação de que o legislador, ao instituir a nova penalidade, tivesse a intenção de reduzir a sanção ou redefinir os limites de sua sujeição passiva ou de responsabilidade das partes envolvidas na infração por dano ao Erário. Como é de sabença, as infrações compreendidas nesse conceito são punidas com a pena de perdimento das mercadorias (artigo 23, § 1º, do Decreto-Lei 1.455/76). Completamente desarrazoado entender que, especifica e exclusivamente nos casos em que o dano ao Erário esteja associado à interposição fraudulenta de terceiros, a multa aplicável pela conversão da pena de perdimento deixe de ser equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias para converter-se em inexpressivos dez por cento do valor da operação. Fosse essa a intenção do legislador e a primeira e obrigatória medida haveria de ser a exclusão da infração do rol de situações compreendidas no conceito de dano ao Erário, já que a este conceito está associada a ideia de penalidade gravíssima, cuja sanção é o perdimento das mercadorias.

No que se refere à sujeição passiva/responsabilidade pela infração, é de se perguntar: se o objetivo da legislação novel fosse, de fato, excluir a responsabilidade do importador pela infração de interposição fraudulenta, não seria suficiente que o texto da lei assim determinasse, de maneira clara e expressa? Por que supor que o legislador, nesse intento, escolheria meios tão transversais, criando uma nova multa, e sem fazer nenhuma ressalva às responsabilidades decorrentes da outra?

Mas, até aqui, tratam-se, apenas, de abstrações com razoável conteúdo subjetivo. O que investe a questão posta em contornos de caráter definitivo são as disposições normativas que regulamentam a matéria.

Início pelo art. 33 da Lei 11.488/2007.

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. (grifos acrescidos)

O Regulamento Aduaneiro hoje vigente assim dispõe a respeito do assunto – Decreto 6.759/09:

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).

(...)

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

É de clareza singular.

A Lei trata do efeito imediato da aplicação da multa, qual seja, afastar a declaração de inaptidão da pessoa jurídica (art. 81 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996).

A meu ver, já seria suficiente, uma vez que apenas essa consequência foi prevista para os casos de imposição da multa por cessão de nome. Mas o Decreto deu o passo seguinte.

O parágrafo 3º do art. 727 confirma com todas as letras o entendimento de que a imposição de multa por cessão de nome não prejudica a aplicação da pena de perdimento às mercadorias importadas ou exportadas⁷, afastando qualquer possibilidade de que prospere a interpretação de que aquela retroaja na forma do art. 106 do Código Tributário Nacional.

E orientam no mesmo sentido as demais disposições infralegais acerca do assunto.

Até a promulgação da Lei nº 11.488/2007, a cessão do nome para o acobertamento do real beneficiário da operação trazia como consequência **(i)** a pena de perdimento da mercadoria ou conversão em multa e **(ii)** proposição de inaptidão do CNPJ (IN SRF 568/2005). O artigo 34⁸, inciso III, da IN SRF 568/2005 dispunha sobre a inaptidão da

⁷ A Orientação Coana/Cofia/Difia s/n, de 11 de julho de 2007, também não destoava desse entendimento. Orienta pela aplicação cumulativa das duas penas nos casos em que constatada a que denomina interposição fraudulenta comprovada.

"Em resumo, conclui-se que se aplicam as seguintes disposições legais, às hipóteses abaixo enumeradas:

Interposição fraudulenta presumida pela não comprovação da origem dos recursos:

Pena de perdimento da mercadoria, com base no art. 23, inciso V do Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, com redação dada pela Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002;

Proposição de inaptidão da inscrição do CNPJ da pessoa jurídica (art. 81, § 1º, da Lei nº 9.430/96, e art. 41, caput e parágrafo único, da IN RFB nº 748/2007);

Interposição fraudulenta comprovada, seja pela identificação da origem do recurso de terceiro, seja pela constatação da ocultação por outros meios de prova:

Pena de perdimento da mercadoria, com base no art. 23, inciso V do Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, com redação dada pela Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002;

Multa de 10% do valor da operação acobertada, aplicada sobre o importador, conforme dispõe o art. 33 da Lei nº 11.488/2007."

⁸

Art. 34. Será declarada inapta a inscrição no CNPJ de entidade:

inscrição do CNPJ de entidade considerada inexistente de fato. O artigo 41⁹, inciso III, considerava inexistente de fato a pessoa jurídica que *"tenha cedido seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de terceiros, com vistas ao acobertamento de seus reais beneficiários;"*.

Treze dias após a edição da Lei nº 11.488/2007, foi publicada a IN RFB nº 748/2007, revogando a IN RFB 568/2005. O artigo 41 da nova IN suprimiu a hipótese de cessão de nome com vistas ao acobertamento dos reais beneficiários em operações no exterior, como causa de declaração da inexistência de fato da PJ.

Ou seja, também os atos normativos editados pela Secretaria da Receita Federal confirmam que a penalidade prevista no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007 foi introduzida no ordenamento jurídico com propósito substituir a declaração de inaptidão pelo simples ato de ceder o nome.

Todas as premissas até aqui adotadas e as conclusões a que remetem são, ainda, reforçadas pelo Parecer de encaminhamento do projeto de lei de Conversão da MP nº 351/2007 na Lei nº 11.488/2007, com a seguinte observação:

“Já no art. 35, juntamente com a modificação da redação do art. 81 da Lei no 9.430, de 1996, contida no art. 15 do PLV, sugerimos a adequação dos critérios legais para se declarar a inaptidão de inscrição das pessoas jurídicas e da multa aplicável

I - omissa contumaz: a que, embora obrigada, tenha deixado de apresentar, por cinco ou mais exercícios consecutivos, DIPJ, Declaração de Inatividade ou Declaração Simplificada das Pessoas Jurídicas - Simples, e, intimada, não tenha regularizado sua situação no prazo de sessenta dias, contado da data da publicação da intimação;

II - omissa e não localizada: a que, embora obrigada, tenha deixado de apresentar as declarações referidas no inciso I, em um ou mais exercícios e, cumulativamente, não tenha sido localizada no endereço informado à RFB;

III - inexistente de fato;

IV - que não efetue a comprovação da origem, da disponibilidade e da efetiva transferência, se for o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior, na forma prevista em lei.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica à pessoa jurídica domiciliada no exterior.

9

Art. 41. Será considerada inexistente de fato a pessoa jurídica que:

I - não disponha de patrimônio e capacidade operacional necessários à realização de seu objeto;

II - não for localizada no endereço informado à RFB, bem assim não forem localizados os integrantes de seu QSA, o responsável perante o CNPJ e seu preposto;

III - tenha cedido seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de terceiros, com vistas ao acobertamento de seus reais beneficiários;

IV - se encontre com as atividades paralisadas, salvo quando enquadrada nas situações a que se referem os incisos I, II e V do caput do art. 33.

no caso de cessão de nome da empresa para realização de operações de comércio exterior de terceiros.”

A derradeira conclusão é a de que o ato de ceder o nome com vistas ao acobertamento do real beneficiário acarreta duas infrações, cujos bens jurídicos tutelados são distintos: o próprio erário e o controle aduaneiro como um todo, e a integridade do Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica. Enquanto o artigo 33 da Lei nº 11.488/2007 resguarda a higidez do CNPJ, coibindo seu uso indevido, em substituição da declaração de inaptidão, o inciso V do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976 protege o Erário e o próprio controle aduaneiro.

Finalmente, descarta-se a hipótese de violação do princípio *non bis-in-idem*.

As disposições legais de que aqui tratamos foram, desde o início, concebidas à luz da interpretação dada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional às abstrações normativas presentes na legislação tributária que regulamenta as operações de comércio exterior. Foi com base no Parecer PGFN CAT 1.316/01 que forjaram-se os instrumentos capazes de alcançar todas as pessoas envolvidas nas atividades irregulares, principalmente, o proprietário das mercadorias importadas de forma irregular.

Como se sabe, o artigo 31 do Decreto-Lei nº 37/66, considera contribuinte do Imposto de Importação aquele que promove a entrada de mercadoria estrangeira no território nacional¹⁰.

Um dos pontos de partida de todo empreendimento que deu origem às alterações na legislação havidas ao longo do ano de 2001 foi a interpretação veiculada no Parecer PGFN CAT 1.316/01, segundo a qual o contribuinte do Imposto de Importação é a pessoa cujo nome aparece no conhecimento de carga como sendo o proprietário da mercadorias importada, independentemente de quem esteja efetivamente interessado na aquisição ou fizer as negociações prévias. Como consequência da manifestação do Órgão, as autuações da Fiscalização Federal passaram, obrigatoriamente, a indicar, como importador, a pessoa informada com tal nas declarações de importação, mesmo que um terceiro fosse quem, verdadeiramente, promovesse o ingresso das mercadorias em território nacional.

¹⁰ **Decreto 6.759/09**

104. É contribuinte do imposto (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 31, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 1º):

I - o importador, assim considerada qualquer pessoa que promova a entrada de mercadoria estrangeira no território aduaneiro;

Por conta disso, nos casos de infração por interposição fraudulenta, o sujeito passivo da obrigação principal anotado no auto de infração será sempre a pessoa que registrou a declaração de importação, embora, o mais das vezes, pretenda-se alcançar o verdadeiro proprietário das mercadorias, que, por força da legislação superveniente ao Parecer supra citado, figura como solidário pelo imposto e, em regra geral, também pelas infrações cometidas.

Portanto, ainda que pareçam duas penalidades decorrentes de um mesmo evento e exigidas de uma mesma pessoa jurídica, tratam-se, na verdade, de uma multa (10%) destinada a apenar o importador e de outra (100%) destinada àquele que, informalmente, se costuma chamar o "verdadeiro importador", identificado nas disposições legais como sendo o adquirente por conta e ordem ou encomendante das mercadorias.

Em decisão recente, datada de 21 de março de 2017, acórdão nº 9303-004.714, da relatoria da i. Conselheira Érika Costa Camargos Autran, este Colegiado firmou entendimento de que não se aplica à hipótese a retroatividade benigna.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Período de apuração: 23/08/2006 a 20/03/2007

CUMULATIVIDADE DA MULTA DO ART. 33 DA LEI Nº 11.488/07 E O PERDIMENTO DA MERCADORIA. RETROATIVIDADE BENIGNA DA LEI Nº 11.488/2007. IMPOSSIBILIDADE. A multa do art. 33 da Lei nº 11.488/07 veio para substituir a pena de inaptidão do CNPJ da pessoa jurídica, quando houver cessão de nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários, e não prejudica a incidência da hipótese de dano ao erário, por ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, prevista no art. 23, V, do DL nº 1.455/76, apenas com perdimento da mercadoria. Desta maneira, descartada hipótese de aplicação da retroação benigna prevista no artigo 106, II, "c", do Código Tributário Nacional por trataremse de penalidades distintas.

Processo nº 11128.721629/2011-38
Acórdão n.º **9303-006.509**

CSRF-T3
Fl. 39

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso especial do contribuinte.

(assinado digitalmente)
Andrada Márcio Canuto Natal