



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

Processo nº 11131.001313/2007-91
Recurso nº 344.214 Voluntário
Acórdão nº 3102-00.582 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de fevereiro de 2010
Matéria MULTA DIVERSA
Recorrente DUNAS TRADE COMERCIAL IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 03/12/2007

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

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

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

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

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 03/12/2007

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

A Lei nº 9.873, de 1999, trata da prescrição da ação punitiva da Administração Pública Federal, direta e indireta, em face da aplicação de

penalidade decorrente do exercício do poder de polícia. Diversamente, a prescrição da ação de cobrança da penalidade pecuniária de natureza tributária segue o regramento estabelecido no art. 174 do CTN.

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

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

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA NO COMÉRCIO EXTERIOR. DANO AO ERÁRIO. PENA PERDIMENTO. IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO. CONVERSÃO EM MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO.

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

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

A interposição ilícita na operação de comércio exterior mediante o uso de recursos de terceiros (ou mediante cessão do nome), introduzida no direito positivo por meio do *caput* do art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, caracteriza-se pela comprovação da transferência dos recursos financeiros do verdadeiro adquirente da mercadoria para a interposta pessoa (o exportador/importador ostensivo). Nesta modalidade de interposição fraudulenta, o exportador/importador apenas cede o nome, porém, os recursos empregados no pagamento da operação de exportação/importação são integral ou parcialmente fornecidos pelo real importador estrangeiro (exportação) ou nacional (importação).

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

A multa aplicada, equivalente a 100% do valor aduaneiro da mercadoria, resultado da conversão da pena de perdimento, deve ser objeto de minoração, adaptando-se ao novel comando normativo veiculado no art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, em conformidade a norma da retroatividade benigna insculpida na alínea "c" do inciso II do art. 106 do CTN, na medida em que se impõe a quem comete a infração caracterizada por interposição fraudulenta no comércio exterior mediante cessão do nome uma penalidade pecuniária de valor menor, ou seja, de 10% (dez por cento) do valor da operação.

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

São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, respondendo pela infração, conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma,

concorra para sua prática, ou dela se beneficie. O sócio-administrador oculto ou de fato da pessoa jurídica autuada responde solidariamente com esta pelos créditos tributários provenientes de infrações a legislação tributária e aduaneira, por ter interesse comum nos resultados advindos do empreendimento.

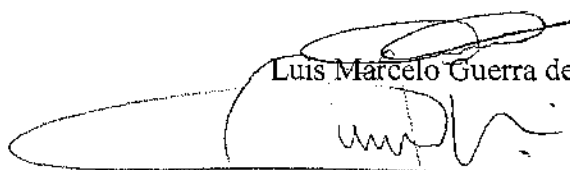
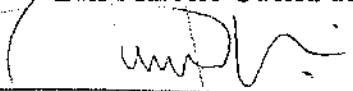
Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado,

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reduzir a multa de ofício a 10% do valor aduaneiro. Vencidos os Conselheiros Celso Lopes Pereira Neto e Luis Marcelo Guerra de Castro, que negavam provimento. As Conselheiras Nanci Gama e Beatriz Veríssimo de Sena votaram pela conclusão.


Luis Marcelo Guerra de Castro - Presidente

José Fernandes do Nascimento - Relator

EDITADO EM: 01/03/2010

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

Relatório

Trata-se da cobrança de crédito tributário, formalizado por meio do Auto de Infração de fls. 4/7, lavrado em nome da pessoa jurídica Dunas Trade Comercial Importadora e Exportadora Ltda, dorante denominada de autuada, referente à multa equivalente:

- 1) ao valor aduaneiro das mercadorias nacionais exportadas:
 - a) discriminadas no quadro 20 do Relatório Final de Procedimento Especial de Fiscalização (fl. 43), no valor de R\$ 867.440,33, por ocultação do sujeito passivo; e
 - b) discriminadas no Quadro 21 do citado Relatório (fls. 43/44), no valor de R\$ 149.328,49, por falta de comprovação da origem dos recursos empregados;

2) ao valor aduaneiro arbitrado das mercadorias estrangeiras importadas:

- a) discriminadas nos quadros 22 e 23 do citado Relatório, no valor de R\$ 40.766,12, por ocultação do efetivo adquirente das mercadorias; e
- b) discriminadas nos quadros 24 e 25 do citado Relatório, no valor de R\$ 129.928,92, por ocultação do efetivo vendedor das mercadorias.

A presente multa resulta da conversão da pena perdimento que seria imputada as referidas mercadorias, em decorrência da impossibilidade de sua localização e apreensão, uma vez que já tinham sido exportadas ou dadas a consumo (comercializadas) no mercado interno, e foi aplicada com fundamento § 3º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637, de 2002.

As autoridades fiscais também apuram que a pessoa física, Sr. Hermes Oderban Monteiro, portador do CPF nº 186.784.968-27, doravante denominado **responsável solidário**, era o efetivo proprietário da pessoa jurídica autuada, em face dessa circunstância, com base no art. 124, I, do CTN, incluíram-no no pólo passivo da obrigação tributária objeto da presente autuação, na condição de responsável tributário, conforme consignado no Termo de Sujeição Passiva Solidária de fl. 1.169, do qual foi cientificado, por via postal, em 20/12/2007 (fl. 1.181).

Consta da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fls. 1.383/1.440, exaustivo e detalhado relatado dos fatos e motivos aplicação da penalidade objeto da presente autuação, assim resumidos no relatório do Acórdão recorrido:

Segundo o relatório de ação fiscal acima mencionado, o procedimento de fiscalização fora motivado "em razão de veementes indícios de interposição fraudulenta e de ocultação do sujeito passivo", notadamente, os seguintes:

- Registro de importação de lâmpadas e acessórios para carro de mesmo fornecedor estrangeiro de empresa submetida a procedimento especial de fiscalização de combate à interposição fraudulenta, CENTRO DAS PEÇAS, com impedimentos para realizar importações sem pagamento de garantia;

- Incompatibilidade entre rendimentos declarados e movimentação financeira das sócias em 2005, ano imediatamente anterior à constituição da empresa DUNAS e a movimentação financeira e o volume de operações no comércio exterior em 09 meses de funcionamento (Quadro 1).

(...)

Asseveram as autoridades administrativas que teria sido constatada, também, "[...] a realização de operações de exportação e de importação de mercadorias com ocultação do sujeito passivo e do efetivo exportador estrangeiro, além de evidenciado o subfaturamento do valor declarado das mercadorias em alguma dessas operações".

Em vista de tais constatações, fora proposta, adicionalmente, a instauração de procedimento para a declaração de inaptidão do contribuinte no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ, o que se deu com fundamento no art. 81, caput e § 1º, da Lei nº 9.430/96, com redação dada pelo art. 60 da Medida Provisória

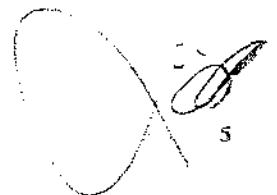
nº 66 de 29/08/2002, convertida na Lei nº 10.637 de 30/12/2002, e art. 34, inciso IV da Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil - IN RFB nº 748/2007.

Asseveram ainda as autoridades fiscais que "[...] restou configurada a presunção legal de interposição fraudulenta em razão da não comprovação da origem dos recursos necessários à prática das operações de comércio exterior, consoante preceitua o inciso II, do art. 4º, da IN SRF nº 228, com fulcro no art. 53 do Decreto-Lei nº 37/66, com a redação dada pelo art. 2º do Decreto-Lei nº 2.472/88 e art. 1º da Portaria do Ministro da Fazenda nº 350/2002". A ausência de comprovação da origem dos recursos acima referenciada teria se caracterizado "[...] pela não comprovação da integralização do capital inicial da empresa, pela não comprovação da origem de recursos recebidos pela empresa contabilizados como receitas de comissão de vendas, pelo saldo credor do livro caixa, além das evidências de efetiva interposição de pessoas no quadro societário da empresa".

Consta igualmente do relatório fiscal (fls. 10/11) que a empresa fora reiteradamente intimada a apresentar, dentre outros documentos, aqueles emitidos pela instituição financeira que identificassem a origem e a destinação dos recursos das operações assinaladas no item 8 do Termo de Intimação nº 01 (fls. 455/459 - vol. III), onde estão discriminadas as "[...] transações financeiras constantes dos extratos da conta-corrente apresentados pela empresa, uma vez que a maioria dessas transações não estão escrituradas no Livro Caixa, e as que estão escrituradas têm histórico que não identificam a origem do lançamento" (conforme fls. 457). Contudo, segundo as autoridades aduaneiras, a autuada não apresentou a documentação comprobatória da origem dos recebimentos identificados no citado item 8, os quais teriam sido oriundos de "comissão de indicação de fornecedor"; diversos pagamentos efetuados também não foram comprovados.

Devido ao atendimento apenas parcial da intimação, a empresa fora interpelada "[...] a apresentar os documentos comprobatórios de pagamentos e recebimentos registrados e a identificar completamente suposta beneficiária de recursos da qual foi informado apenas o prenome (doc. 16) [fls. 724/725 - vol. IV]". Tal intimação, contudo, também não foi atendida pela fiscalizada.

Diante desses e de outros problemas narrados no relatório fiscal de fls. 08/51, diversas informações foram requisitadas junto ao Banco do Brasil, tendo sido realizadas várias diligências aos supostos compradores e vendedores de mercadorias nacionais do sujeito passivo, procedimentos os quais, por demonstrarem a interposição fraudulenta de terceiros, ensejaram a constituição do crédito tributário objeto do processo administrativo em questão.



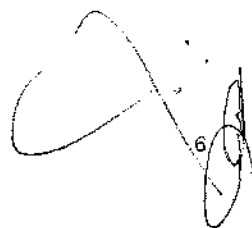
No tocante ao montante lançado contra o sujeito passivo consta, no item 8 do relatório fiscal (fls. 42/47), a metodologia utilizada para valoração das mercadorias exportadas com ocultação do sujeito passivo ou sem comprovação da origem dos recursos utilizados nas operações de comércio exterior, a qual se baseou no valor da mercadoria em condições de venda. No entanto, com respeito aos produtos importados em que houve ocultação do efetivo importador e subfaturamento das importações, e diante da impossibilidade de apuração do preço efetivamente praticado na importação, as autoridades fiscais arbitraram os valores correspondentes às importações citadas, o que se deu pela aplicação da regra contida no caput, inciso I, do art. 84 do Regulamento Aduaneiro (Decreto Nº. 4.543/2002), ou seja, com base em preço de mercadoria idêntica ou similar, exportada para o país, acrescido do custo de transporte da mercadoria importada até o porto de descarga, conforme o inciso I do art. 77 do mesmo Regulamento. Os paradigmas e outros detalhes utilizados para a valoração dos produtos importados através das DI nºs 07/0156002-3 e 07/0803505-6 estão dispostos às fls. 45/47 dos autos.

Em consequência dos problemas acima relatados de forma resumida foram formalizadas: representação para fins de inaptidão de inscrição da autuada no CNPJ, representação fiscal para fins de descredenciamento de despachante aduaneiro, e representação fiscal para fins penais (vide itens 9 a 11 do relatório fiscal – fls. 48/49).

Os demais detalhes da autuação fiscal constam do **Relatório Final de Procedimento Especial de Fiscalização**, acostado às fls. 08/51 dos autos, e serão abordados de forma minuciosa na parte correspondente ao voto, quando do exame do mérito.

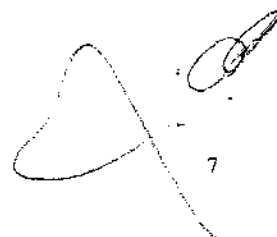
Às fls. 1169 (vol. VI) consta lavratura de Termo de Sujeição Passiva Solidária, em desfavor de **Hermes Oderban Monteiro**, o qual fora motivado em razão da constatação de que o sujeito passivo solidário em tela era o efetivo proprietário da autuada, conforme consubstanciado no já mencionado **Relatório Final de Procedimento Especial de Fiscalização**. A sujeição passiva solidária se deu com base no art. 124, inciso I, do Código Tributário Nacional – CTN. A ciência do referido termo de sujeição passiva se deu em 20/12/2007, conforme AR de fls. 1181 (vol. VI).

No relatório fiscal está também consignada “[...] a prática de diversas fraudes e de conluio com o fim de sonegação de tributos [...]”, bem como o dano ao erário, nos termos do art. 618, inciso XXII, §§1º a 3º do Regulamento Aduaneiro, com redação dada pelo art. 59, da Medida Provisória nº 66, de 29/08/2002, convertida na Lei nº 10.637, de 30/12/2002. Em função das citadas irregularidades houve a aplicação da multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas, em vista da impossibilidade de aplicação da pena de perdimento pelo fato dos produtos haverem sido consumidos ou não terem sido localizados. Quanto às mercadorias exportadas foi efetuado o lançamento de multa de conversão de valor equivalente ao das mercadorias, em razão destas já terem sido desembaraçadas para o exterior.



Em 11/12/2007, a autuada foi cientificada, pessoalmente, conforme assinatura colhida no corpo do referido Auto de Infração (fl. 4). Inconformada, apresentou a peça impugnatória de fls. 1.492/1.496, alegando, em síntese, o seguinte:

- a) as conclusões a que chegaram as autoridades fiscais foram baseadas em afirmações vazias e eivadas de pessoalidade, apontando como indício para as supostas infrações o “estouro de caixa” da autuada;
- b) o lançamento é nulo, pois não foram obedecidas as formalidades atinentes a emissão, prorrogação e modalidade do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF);
- c) o lançamento teria se baseado apenas em presunções e que todos os esforços dos agentes fiscais são voltados unicamente para a tentativa de indicar o Sr. Hermes Oberdan Monteiro como sendo o suposto “dono” da empresa autuada, o que seria proibido pela sua condição de despachante aduaneiro;
- d) as sócias da empresa autuada eram as Sr^{as}. Fabiana Tavoraro Anelli e Maria Zenilda Anízio; a primeira era a responsável pela administração da pessoa jurídica, através de seu cônjuge, porém, em virtude de viagem, a Sr^a. Zenilda recebeu procuração para este fim;
- e) os atos praticados pelo responsável solidário, o Sr. Hermes, em representação à empresa autuada, se deram na condição de despachante aduaneiro, conforme contrato e procuração, estando tudo em conformidade com os arts. 1º e 13 do Decreto nº 646/92, que tratam das atividades de despachante;
- f) seriam contraditórias as afirmações dos auditores fiscais segundo as quais Sr. Hermes Oberdan e a Sr^a. Irinea Oliveira seriam os representantes da autuada junto ao Banco do Brasil, haja vista que os despachantes aduaneiros tem prerrogativa para operarem no Siscomex e efetuarem pagamentos, através do Banco do Brasil, dos tributos devidos nas operações aduaneiras de seus clientes;
- g) todas as importações e exportações realizadas em nome da autuada foram feitas dentro da legalidade e por conta própria, logo, não visavam legitimar operações de terceiros impedidos;
- h) os estornos no caixa da autuada, através de suposições e sem qualquer sustentação, comprometeram a integridade do trabalho fiscalizatório;
- i) a fiscalização não poderia glosar operações realizadas com empresas inidôneas, posto que referidas negociações teriam ocorrido de boa-fé;
- j) no final requer (i) a realização de perícia e diligência; (ii) em preliminar, a nulidade do presente Auto de Infração; e (iii) no mérito a improcedência do lançamento.



Por sua vez, em 20/12/2007, o responsável solidário foi cientificado, por via postal (fl. 1.181), dos citados Auto de Infração e Termo de Sujeição Passiva Solidária. Irresignado, apresentou a impugnação de fls. 1.266/1.286, alegando, em resumo, que :

- a) o disposto no artigo 124, inciso I, do CTN, a ele não se aplicaria, pois ele era pessoa estranha ao pólo passivo da presente relação tributária;
- b) agiu unicamente no exercício de mandato de despachante aduaneiro da autuada, não se confundindo, os seus atos, com aqueles exclusivos de administração, portanto, não podendo responder tributariamente por qualquer imposição tributária;
- c) propugna pela realização de perícia, por fundamentos idênticos aos trazidos na impugnação da autuada, e realização de diligência junto a agência do Banco do Brasil onde a autuada tinha conta-corrente, no sentido de verificar se existe qualquer autorização/procuração em seu nome com poderes para representar a autuada perante a citada agência bancária; e
- d) no final, requer seja reconhecida a improcedência do citado Termo de Sujeição Passiva Solidária, ou, alternativamente, a realização de perícia na documentação e de diligência na citada agência bancária,

Em atenção ao despacho de fl. 1.298, os presentes autos foram enviados à DRJ – Fortaleza/CE. Na sessão de 08 de julho de 2008, por unanimidade, a 7ª Turma da referida DRJ, em sede de preliminar, (i) indeferiu os pedidos de diligência e perícia formulados e (ii) rejeitou as alegações de nulidades suscitadas na peça impugnatória; e, no mérito, julgou procedente o lançamento, mantendo a exigência do crédito tributário em sua totalidade, conforme consignado no Acórdão nº 08-13.622 (fls. 1.299/1.332), cuja ementa a seguir transcrita contém, em suma, os motivos que embasaram as decisões proferidas:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 03/12/2007

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. IMPOSSIBILIDADE DE NULIDADE DO LANÇAMENTO POR EVENTUAL VÍCIO NO MPF. COMPETÊNCIA. ASSUNTO RESERVADO A LEI.

O Mandado de Procedimento Fiscal - MPF, como mero instrumento de controle administrativo interno das atividades de fiscalização, não se reveste em instrumento legal hábil a estabelecer competência, posto que tal prerrogativa é reservada exclusivamente a lei, por força da qual a autoridade competente para constituir o lançamento é o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil.

PEDIDO DE PERÍCIA E DE DILIGÊNCIA. INEXISTÊNCIA DE REQUISITOS LEGAIS. PRESCINDIBILIDADE. RECUSA.

Considerar-se-á não formulado o pedido de perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16 do Decreto nº 70.235/72. Não obstante, os pedidos de perícia e de diligência serão indeferidos quando os elementos que integram



os autos demonstrarem ser suficientes para a plena formação de convicção do julgador e o conseqüente julgamento do feito.

DESPACHANTE ADUANEIRO. PROVAS DA ADMINISTRAÇÃO FÁTICA DE EMPRESA QUE OPERA NO COMÉRCIO EXTERIOR. PRÁTICA DE ATIVIDADE VEDADA POR LEI. INTERESSE COMUM NAS ATIVIDADES DA EMPRESA. SUJEIÇÃO PROCESSUAL PASSIVA SOLIDÁRIA.

É vedada ao despachante aduaneiro a prática de atividade empresarial envolvendo a exportação ou a importação de quaisquer mercadorias, ou o comércio interno de mercadorias estrangeiras. Demonstrado nos autos que o despachante aduaneiro administrava de fato empresa contra a qual foi aplicada a multa substitutiva à pena de perdimento pela caracterização de interposição fraudulenta de terceiros nas operações de comércio exterior, responderá este solidariamente pelo crédito tributário constituído contra a pessoa jurídica, uma vez caracterizado o interesse comum relativamente à situação que constituiu o fato gerador da exação tributária.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Data do fato gerador: 03/12/2007

INCOMPATIBILIDADE ENTRE OS MONTANTES DAS OPERAÇÕES TRANSACIONADAS NO COMÉRCIO EXTERIOR E A CAPACIDADE FINANCEIRA E ECONÔMICA DA EMPRESA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. PRESUNÇÃO LEGAL.

A incompatibilidade entre os volumes transacionados no comércio exterior e a capacidade financeira e econômica da pessoa jurídica é uma presunção legal juris tantum de interposição fraudulenta de terceiros, a qual só poderá ser afastada pela apresentação de documentação idônea capaz de comprovar a origem dos recursos utilizados nas transações.

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

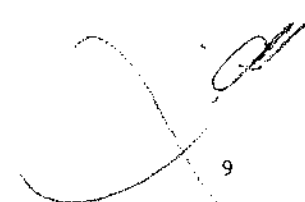
A pena de perdimento, na hipótese de interposição fraudulenta de terceiros, deve ser substituída pela multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria quando esta houver sido consumida ou não for localizada.

Lançamento Procedente.

Cientificada do mencionado Acórdão, por meio do Edital de fls. 1.342, afixado em local de acesso ao público da Unidade preparadora em 03/11/2008, a atuada apresentou o recurso de fls. 1.344/1.390.

Em seu recurso, a atuada, ora recorrente, alega o seguinte:

1) em sede de preliminar:



a) a nulidade da intimação feita por meio de edital, por descumprimento dos requisitos estabelecidos no art. 23 do PAF, haja vista que não consta dos autos a demonstração que foi improficua as tentativas de intimação por apenas um dos meios ordinários (pessoal, postal ou eletrônico);

b) a nulidade absoluta do Acórdão recorrido, por cerceamento no direito de defesa, pois o indeferimento do pedido de diligência solicitada na impugnação tolheu o seu direito de prova; e

c) a nulidade do Auto de Infração, por falta de atendimento dos seguintes requisitos formais atinentes ao MPF: c.1) o não fornecimento pelos fiscais autuantes, quando do primeiro ato de ofício praticado após cada prorrogação do MPF, do Demonstrativo de Emissão e Prorrogação do referido documento, conforme determina o § 2º do art. 13 da Port. SRF nº 6.087, de 2005; e c.2) as autoridades fiscais não detinham competência instrumental para procedimento de fiscalização especial que foi desenvolvido, pois não existe nos autos nenhum MPF – Especial emitido e cientificado a autuada.

2) no mérito: nada de novo trouxe a recorrente, reapresentando os mesmos argumentos aduzidos na impugnação, inclusive, questionando porque não foi também incluído no pólo passivo da presente obrigação, na condição de responsável solidário, o administrador da autuada, o Sr. Marcelo Agnelli.

3) no final requer, em sede de preliminar, a nulidade do Auto de Infração, do Acórdão recorrido e da intimação por edital, e no mérito a improcedência total do procedimento fiscal.

Por sua vez, em 05/11/2008, o responsável solidário foi intimado, pessoalmente, do referido Acórdão, sendo colhida a sua assinatura no anverso da Intimação de fl. 1.338.

Por sua vez, em seu recurso o responsável solidário, o Sr. Hermes Oderban Monteiro, em grau de preliminar, apresenta os mesmos argumentos apresentados no recurso da autuada. No mérito, trata apenas de questões atinentes a administração da empresa, porém, com as mesmas alegações apresentadas pela autuada. Os pedidos, ao final formulados, também foram idênticos aos apresentados no recurso da autuada.

Em cumprimento ao despacho de fls. 1.424, os presentes autos foram enviados a este E. Conselho e distribuídos a este Relator, por sorteio, na sessão de 19 de outubro de 2009.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Relator

O recurso voluntário de fls. 1.343/1.390, apresentado pela autuada, é tempestivo, atende aos demais requisitos de admissibilidade e trata de matéria da competência

julgadora deste Colegiado, portanto, dele tomo conhecimento. Diversamente, por ser intempestivo, o mesmo não pode ser aplicado ao recurso voluntário de fls. 1.391/1.423, apresentado pelo responsável solidário.

De fato, analisando a Intimação de fls. 1.338, verifica-se que o responsável solidário foi cientificado do Acórdão de primeira instância, pessoalmente, em 05/11/2008, estando registrada a sua assinatura no anverso da referida Intimação, enquanto que o mencionado recurso foi recepcionado, na Unidade preparadora, em 11/12/2008, portanto, após o termo final, que ocorreu em 05/12/2008, do prazo de 30 (trinta) dias, fixado no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 (PAF).

Dessa forma, com fundamento no art. 35 do PAF, reconheço a perempção do recurso voluntário do responsável solidário e, por conseguinte, dele não tomo conhecimento.

I- DAS PRELIMINARES

Em sede preliminar, pleiteia a autuada a nulidade: a) do Auto de Infração, por descumprimento de formalidades atinentes à emissão, validade e prorrogação do MPF; b) do Acórdão recorrido, por cerceamento do direito de defesa; e c) da intimação do Acórdão recorrido, realizado por edital, em decorrência do não atendimento dos requisitos e condições estabelecidos para esta modalidade de intimação.

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

Na peça recursal, pleiteia a autuada a nulidade do referido Auto de Infração, alegando que o presente procedimento fiscal não obedeceu aos requisitos formais atinentes à emissão, prorrogação e validade do MPF, em decorrência dos seguintes fatos:

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

Não assiste razão a recorrente, haja vista que a eventual inobservância de alguns requisitos ou condições atinentes à expedição, validade e prorrogação do MPF, por se tratar de ato exclusivamente voltado para o controle da atividade fiscal, não contamina o auto de infração com vícios de ilegalidade insanável que possa conduzir a sua nulidade, especialmente, quando o procedimento foi realizado com observância aos ditames dos arts. 142 e 149 do CTN e dos arts. 9º e 10 do PAF, como no procedimento fiscal, o que será demonstrado a seguir.

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

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

Trata-se de competência expressamente estabelecida em lei, portanto, em consonância com o princípio da legalidade que rege a atuação dos agentes da Administração Pública, de modo que estes só podem fazer o que a lei determine ou autorize. Por conseguinte, não havendo previsão legal, não há possibilidade de atuação administrativa. Em suma, o agente público nem pode atuar contra lei nem além da lei, mas somente segundo a lei.

No caso específico do lançamento do crédito tributário (e aplicação de penalidade), nos termos do parágrafo único do art. 142 do CTN, trata-se de atividade vinculada e obrigatória aos termos da lei, sob pena de responsabilidade funcional do agente público.

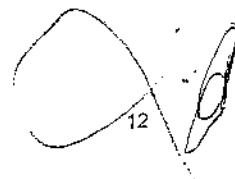
Esclareça-se que o MPF foi introduzido pela Portaria SRF nº 1.265, de 22 de novembro de 1999. Posteriormente, por meio do art. 2º do Decreto nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001, atualmente, com a redação dada pelo art. 1º do Decreto nº 6.104, de 30 de abril de 2007, o assunto passou a ser disciplinado em ato originário do Chefe do Poder do Executivo federal. Dispõe o caput do referido comando legal que:

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

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

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

Assim, fica demonstrado que o objetivo do MPF foi estabelecer, no âmbito da RFB, um instrumento de controle administrativo das atividades de fiscalização dos tributos e contribuições administrados por este Órgão, informando ao contribuinte a natureza, a abrangência, o prazo máximo e as pessoas designadas para a execução do procedimento fiscal. Em suma, o MPF veio dar transparência ao relacionamento Fisco-contribuinte, protegendo tanto a Administração Tributária federal quanto o cidadão-contribuinte contra eventuais atos arbitrários, bem como da ação de pessoas inescrupulosas, desprovidas de competência legal para o exercício da atividade de fiscalização.



12

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

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

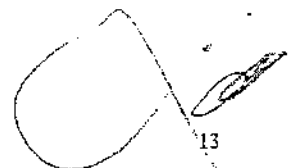
Da nulidade do Acórdão recorrido, por cerceamento do direito defesa.

Pleiteia a recorrente a nulidade do Acórdão recorrido, por cerceamento no direito de defesa, pois o indeferimento do pedido de diligência solicitado na impugnação tolheu o seu direito de produzir prova.

Analisando o inteiro teor do voto condutor do Acórdão recorrido, verifico que o indeferimento da preliminar ora suscitada foi devidamente fundamentada, com suporte em argumentos consistentes, acompanhados dos fundamentos jurídicos pertinentes. Senão vejamos, nos excertos do referido voto a seguir transcritos:

No entanto, vale lembrar que, segundo o art. 18 do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93, além de o julgador ter a prerrogativa de determinar de ofício perícias ou diligências quando considerá-las imprescindíveis para a instrução do processo e, conseqüentemente, para a solução do litígio, pode este, também, indeferir "as que considerar prescindíveis ou impraticáveis", ou seja, mesmo aquelas que eventualmente tenham sido solicitadas em conformidade com as exigências do art. 16, inciso IV, do mesmo Decreto. Em outras palavras, caberá ao julgador fazer uma análise quanto à admissibilidade desses pedidos, para a formação de seu entendimento sobre a lide.

Ainda em relação ao artigo 16, inciso IV, do PAF, ressalte-se que referido pedido deverá estar acompanhado do nome, do endereço e da qualificação profissional do perito indicado pelo sujeito passivo, requisito este não observado pelos reclamantes, no caso presente. Além disso, a "perícia" intentada visa análise contábil "sobre o Livro Caixa e demais documentos anexos aos autos de infração, para comprovar que desconsiderando as indevidas glosas efetuadas as contas da empresa não indicam "estouro de caixa". Nesse diapasão, vale lembrar que, dentre as atribuições de caráter privativo do Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, inclui-se o exame da "contabilidade de sociedades empresariais, empresários, órgãos, entidades, fundos e demais contribuintes, não se lhes aplicando as restrições previstas nos arts. 1.190 a 1.192 do Código Civil e observado o disposto no art. 1.193 do mesmo diploma legal" (artigo 6º, inciso I, alínea "d", da Lei nº 10.593, de 06/12/2002, com a redação dada pelo artigo 9º da Lei nº 11.457, de 16/03/2007).



Obviamente, isso não impede que o sujeito passivo traga laudo pericial demonstrando eventual erro cometido pela autoridade fazendária, não tendo sido este o caso.

No tocante aos pedidos para realização de diligências, também é desnecessária a realização de qualquer providência tendente a esclarecer quaisquer fatos, posto que os elementos constantes dos autos permitem o completo exame da matéria, conforme se verá quando da análise do mérito.

De fato, analisando os quesitos formulados pela recorrente, constato que alguns já se encontravam respondidos pelos documentos acostados aos autos. No que tange aos demais, entendo que eles poderiam ser esclarecidos apenas com a juntada de documentos hábeis e idôneos, o que não foi feito pelas recorrentes.

Ressalto ainda que, no âmbito do PAF, a autoridade julgadora, na apreciação da prova, além da liberdade de formar a sua convicção, goza da prerrogativa de proceder a instrução probatória, quando entender necessária (art. 29 do PAF), o que, evidentemente, não é caso, haja vista que a perícia e diligência requeridas destinam-se apenas a examinar documentos e livros da escrituração contábil e fiscal da autuada, o que, no meu entendimento, nada mais é do que uma forma de prova documental que poderia ser colacionada aos autos por ocasião da apresentação da impugnação.

Assim, não configurado o cerceamento do direito de defesa suscitado, entendo superada a presente preliminar.

Da nulidade da intimação por edital do Acórdão recorrido.

Argumenta as recorrentes que é nula a intimação do Acórdão recorrido feita por meio de edital, pois houve descumprimento dos requisitos estabelecidos no art. 23 do PAF, haja vista que não consta dos autos a demonstração de que foi infrutífera as tentativas de intimação anteriores pelos meios ordinários (pessoal, postal ou eletrônico).

Mais uma vez, com a devida vênia, incorreu em equívoco a autuada, haja vista que consta dos autos a prova de que houve a tentativa de intimar a autuada, por via postal, porém, o envelope contendo a Intimação de fl. 1.337 e a cópia do inteiro teor do Acórdão recorrido foi devolvido ao remetente, no caso, a Unidade preparadora, por impossibilidade de entrega à destinatária, ora recorrente, conforme carimbo posto no citado envelope por servidor da Empresa dos Correios (fl. 1.340).

Desta feita, uma vez comprovado nos autos que houve, pelos menos, uma de intimar a recorrente por um dos meios de intimação previsto no caput do art. 23 do PAF, entendo que a condição para a intimação por edital, estabelecida no § 1º do citado art. 23, foi satisfatoriamente atendida no presente caso.

Entretanto, mesmo que assim não fosse, o que admito apenas para argumentar (princípio da eventualidade), a nulidade do presente ato de intimação por edital não se justificaria, posto que não houve prejuízo à defesa da autuada, que teve pleno conhecimento do inteiro teor do Acórdão recorrido dentro do prazo hábil para, tempestivamente, apresentar o recurso em apelo.

Dessa forma, diante da não configuração da presente hipótese de nulidade, ficam superadas todas as preliminares suscitadas pela recorrente.

II- DO MÉRITO



Duas questões de mérito constituem o cerne da presente controvérsia, a saber:

a) a inclusão do Sr. Hermes Oderban Monteiro no pólo passivo da obrigação tributária objeto da presente autuação, na condição de responsável solidário, em razão do fato de que ele seria o efetivo sócio-administrador da autuada; e

b) a legalidade da exigência da penalidade pecuniária aplicada, consistente na multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas e exportadas, que estariam sujeitas a pena perdimento, em face da impossibilidade de sua localização e apreensão, em decorrência da prática de interposição fraudulenta, caracterizada a partir do fato presuntivo da não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas referidas operações de comércio exterior.

1) Da inclusão do Sr. Hermes Oberdan Monteiro no pólo passivo da obrigação tributária objeto da presente autuação.

Embora, no presente caso, a inclusão do responsável solidário no pólo passivo da obrigação tributária não seja matéria do interesse da autuada, haja vista que o resultado não lhe seria útil, entendo que, face a peculiaridade do caso em tela, que envolve aspectos relacionadas à idoneidade da autuada no plano societário e na sua atuação na esfera do comércio exterior, o assunto deve ser analisado por este Colegiado.

Consta da Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fl. 4) que integra o presente Auto de Infração, complementado pelas informações consignadas no item 4 do Relatório Final de Procedimento Especial de Fiscalização (fls. 11/19), que o motivo da inclusão do Sr. Hermes Oberdan Monteiro no pólo passivo da presente ação fiscal decorreria da constatação de que ele seria o efetivo sócio-administrador e proprietário da recorrente, resultando na situação de interposição societária fraudulenta ou fictícia, que configuraria hipótese de solidariedade de fato, caracterizada pela presença de interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária, prevista no inciso I do art. 124 do CTN, a seguir transcrito:

Art. 124 - São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei. (grifos não originais).

Cabe esclarecer ainda que o responsável solidário é filho da sócia da autuada, a Sr^a Maria Zenildo Anizio, amigo e compadre da outra sócia, a Sr^a Fabiana Tavolaro Anelli, e do suposto procurador formal da autuada, o Sr. Marcelo Anelli, esposo desta última. Ele é também sócio gerente sociedade empresária Nova Era Consultoria Aduaneira Ltda, contratada pela autuada para prestação de serviços de despachos aduaneiro, nos termos do Contrato Particular de Prestação de Serviços de fls. 266/268.

No caso, é imprescindível que esteja provados nos autos o interesse comum entre os devedores, ou seja, entre a autuada e o responsável solidário, pois, tratando-se de solidariedade de fato, o efeito jurídico da inclusão do terceiro interessado no pólo passivo da obrigação tributária principal se efetiva com a presença do interesse comum entre as partes “na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”.

Assim, há necessidade de se definir com precisão o significado do que seja “interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”. Neste sentido, recorro a relevante doutrina de Luciano Amaro¹, *in verbis*:

Sabendo que a eleição de terceiro como responsável supõe que ele seja vinculado ao fato gerador (art. 128), é preciso distinguir, de um lado, as situações em que a responsabilidade do terceiro deriva do fato de ele ter “interesse comum” no fato gerador (o que dispensa previsão na lei instituidora do tributo) e, de outro, as situações em que o terceiro tenha algum outro interesse (melhor se diria, as situações com as quais ele tenha algum vínculo) em razão do qual ele possa ser eleito como responsável. Neste segundo caso é que a responsabilidade solidária do terceiro dependerá de a lei expressamente a estabelecer.

Por outro lado, o só fato de o Código Tributário Nacional dizer que, em determinada operação (por exemplo, a alienação de imóvel), a lei do tributo pode eleger qualquer das partes como contribuinte não significa que, tendo eleito uma delas, a outra seja solidariamente responsável. Poderá sê-lo, mas isso dependerá de expressa previsão da lei (já agora nos termos do item II do art. 124). Até porque nessa hipótese o interesse de cada uma das partes no negócio não é comum, não é o mesmo; o interesse do vendedor é na alienação, o interesse do comprador é na aquisição. Se, porém, houver dois vendedores ou dois compradores (co-propriedade), aí sim teremos interesse comum (dos vendedores ou dos compradores, respectivamente), de modo que, se a lei definir como contribuinte a figura do comprador, ambos os compradores serão responsáveis solidários, não porque a lei tenha eventualmente vindo a proclamar essa solidariedade, mas sim porque ela decorre do interesse comum de ambos no fato da aquisição. O mesmo se diga em relação ao imposto predial. Havendo co-propriedade, ambos os proprietários são devedores solidários.

O interesse comum no fato gerador põe os devedores solidários numa posição também comum. Se, em dada situação (a co-propriedade, no exemplo dado), a lei define o titular do domínio como contribuinte, nenhum dos co-proprietários seria qualificável como terceiro, pois ambos ocupariam, no binômio Fisco-contribuinte, o lugar do segundo (ou seja, o lugar de contribuinte). Ocorre que cada qual só se poderia dizer contribuinte em relação à parcela de tributo que correspondesse à sua quota de interesse na situação. Como a obrigação tributária (sendo pecuniária) seria divisível, cada qual poderia, em princípio, ser obrigado apenas pela parte equivalente ao seu quinhão de interesse. O que determina o Código Tributário Nacional (art. 124, I) é a solidariedade de ambos como devedores da obrigação inteira, donde se poderia dizer que a condição de sujeito passivo assumiria forma híbrida em que cada co-devedor seria contribuinte na parte que lhe toca e responsável pela porção que caiba ao outro. (grifos do original)

Dessa forma, pode-se concluir que o fato jurídico suficiente à constituição da responsabilidade solidária no âmbito tributário não é o mero interesse de fato, mas sim o interesse jurídico que surge a partir da existência de direitos e deveres comuns entre pessoas que estejam situadas no mesmo pólo da relação jurídica privada subjacente ao fato jurídico tributário.

Na interposição societária fraudulenta ou fictícia, caso em apreço, a sociedade empresária interposta realiza negócios em nome próprio, porém os resultados econômico-financeiros são repassados ao patrimônio do interponente, o sócio oculto. Neste

¹ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 315-316.

caso, a pessoa física ou jurídica detentora de capacidade contributiva e real beneficiária dos resultados obtidos pela sociedade seria quem normalmente integraria o seu quadro social e, por conseguinte, o pólo passivo da respectiva obrigação tributária, porém, ela utiliza-se de uma interposta pessoa (denominada de “laranja”), ficando omitida do conhecimento do Fisco a sua atuação como sócio-gerente ou administrador. Nessa circunstância, a pessoa interposta ocupa, formalmente, a posição de sócio-administrador, mas a sua atuação não passa de simples aparência, sem ostentar nenhum poder de decisão e sem usufruir das reais vantagens econômicas do empreendimento.

Assim, a interposição societária configura-se em uma autêntica fraude ou simulação nos atos constitutivos da sociedade, dando ensejo à integração do sócio oculto na condição de responsável solidário, ao pólo passivo da obrigação tributária, por ser ele o verdadeiro partícipe dos atos negociais e principal beneficiário do pacto simulatório.

No presente procedimento fiscal, os fatos relatados, corroborados pelo conjunto de provas colacionados aos autos, no meu entendimento, comprovam que o quadro societário da autuada era composto por interpostas pessoas, utilizadas para acobertar o verdadeiro sócio, administrador e proprietário da sociedade, o Sr. Hermes Oberdan Monteiro. Senão vejamos.

A administração da sociedade e a movimentação da conta bancária, desde a sua constituição, foi feita por procurador, o que denota falta de capacidade e inaptidão das sócias formais, participantes do Contrato Social, as Senhoras Maria Zenildo Anizio e Fabiana Tavoraro Anelli, para gerenciar os negócios da sociedade, de alta complexidade, referentes a atividades de comércio, consistente em importação e exportação, especialmente, exportação por conta e ordem de terceiros, o que demanda conhecimentos especializados do assunto, condição que não demonstrou possuir as referidas senhoras. Ademais, no caso de administradores não sócios, as referidas designações deveriam atender ao disposto nos arts. 1.060 a 1.064² do Código Civil de 2002, o que não ocorreu, evidenciando que a suposta

² Art. 1.060. A sociedade limitada é administrada por uma ou mais pessoas designadas no contrato social ou em ato separado.

Parágrafo único. A administração atribuída no contrato a todos os sócios não se estende de pleno direito aos que posteriormente adquiram essa qualidade.

Art. 1.061. Se o contrato permitir administradores não sócios, a designação deles dependerá de aprovação da unanimidade dos sócios, enquanto o capital não estiver integralizado, e de dois terços, no mínimo, após a integralização.

Art. 1.062. O administrador designado em ato separado investir-se-á no cargo mediante termo de posse no livro de atas da administração.

§ 1º Se o termo não for assinado nos trinta dias seguintes à designação, esta se tornará sem efeito.

§ 2º Nos dez dias seguintes ao da investidura, deve o administrador requerer seja averbada sua nomeação no registro competente, mencionando o seu nome, nacionalidade, estado civil, residência, com exibição de documento de identidade, o ato e a data da nomeação e o prazo de gestão.

Art. 1.063. O exercício do cargo de administrador cessa pela destituição, em qualquer tempo, do titular, ou pelo término do prazo se, fixado no contrato ou em ato separado, não houver recondução.

§ 1º Tratando-se de sócio nomeado administrador no contrato, sua destituição somente se opera pela aprovação de titulares de quotas correspondentes, no mínimo, a dois terços do capital social, salvo disposição contratual diversa.

§ 2º A cessação do exercício do cargo de administrador deve ser averbada no registro competente, mediante requerimento apresentado nos dez dias seguintes ao da ocorrência.

§ 3º A renúncia de administrador torna-se eficaz, em relação à sociedade, desde o momento em que esta toma conhecimento da comunicação escrita do renunciante; e, em relação a terceiros, após a averbação e publicação.

Art. 1.064. O uso da firma ou denominação social é privativo dos administradores que tenham os necessários poderes.

administração da autuada, quando exercida pelo Sr. Marcelo Anelli por procuração, era ilegal. Tais circunstância denotam que a autuada não era administrada de fato pelas pessoas que constituíam o seu quadro social.

Outro dado que corrobora o afirmado consiste no fato da autuada não ter comprovado a integralização do capital social, no valor de R\$ 50.000,00 (cinqüenta mil reais), dividido em partes iguais entre as referidas sócias. Esta circunstância demonstra falta de capacidade financeira das sócias para conduzir um negócio que exige altas somas de recursos, além de idoneidade econômico-financeira de administradores e sociedade.

Além disso, as autoridades fiscais demonstraram: a) a existência de saldo credor de caixa (“*estouro de caixa*”) quando da escrituração do pagamento de mercadorias destinadas à exportação; b) a não comprovação da origem dos recursos utilizados no pagamento de frete internacional de mercadorias; c) a detecção de ingressos de numerário registrados no Livro Caixa sem origem comprovada, e que foram glosados para efeito de verificação da comprovação da origem dos recursos empregados no comércio exterior. Os valores pagos a título de retirada financeira das sócias, a maioria em espécie, não foram informados nem da DIPJ da autuada nem nas DIRPF das supostas sócias.

Outro fato que chama atenção diz respeito ao baixíssimo resultado operacional bruto, em torno de 6% (seis por cento) da receita líquida, obtido pela autuada no ano-calendário de 2006, proveniente, exclusivamente, de vendas de mercadorias para exportação.

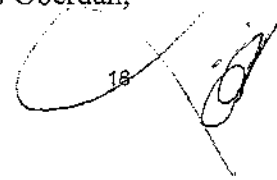
Quanto à ocultação do responsável solidário, efetivo sócio e administrador da autuada, os seguintes fatos são elucidativos a respeito:

a) as faturas comerciais (“commercial invoices”) e os pedidos de certificado de origem eram assinados pelo responsável solidário. Tais documentos referem-se a transação comercial de venda para o exterior, logo, deveriam estar assinados pelo representante legal da autuada. Sobre o fato, alega o responsável solidário recorrente que, na condição de despachante aduaneiro da autuada, ele detinha poderes para assinar os referidos documentos, conforme estabelece o art. 1º do Decreto nº 646, de 1992. *Concessa vênia*, equivoca-se o recorrente, os documentos referenciados tratam de operação comercial e o preceito legal citado não inclui a atividade de representação comercial no rol das atividades relacionadas com o despacho aduaneiro. Nos termos do inciso VIII do citado art. 1º, os únicos documentos que podem ser subscritos pelo despachante aduaneiro são aqueles que “sirvam de base ao despacho aduaneiro”, ou seja, as Declarações de Importação (DI) e Exportação (DE), Registro de Exportação etc. Cabe ressaltar que, nos termos do inciso I do art. 10 do citado Decreto, é vedado ao despachante aduaneiro “efetuar, em nome próprio ou no de terceiro, exportação ou importação de quaisquer mercadorias ou exercer comércio interno de mercadorias estrangeiras”. Ademais, consta do inciso II do artigo 493 do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 4.543, de 2002) exigência expressa de que “*a via original da fatura comercial, assinada pelo exportador*” é um dos documento obrigatórios imprescindível à instrução do despacho aduaneiro de importação; e

b) a participação do responsável solidário, ou de preposto seu, em diversos negócios supostamente realizados pela autuada, confirmada por documentos ou declaração de pessoas interessadas, tais como a intermediação em operação de importação e exportação, contratação de armazenagem de mercadorias etc.;

c) as informações prestadas pelo Banco do Brasil de que os contatos da autuada com a referida instituição financeira ocorriam por intermédio do Sr. Hermes Oberdan,

18



ou através da Srª Irinea Oliveira da Franca, preposta de fato do responsável solidário, conforme os fatos a seguir relatados pela autoridades fiscais e não contestado pelos recorrentes de que: i) o Sr. Hermes Oberdan participara do quadro societário da pessoa jurídica Route 99 até o ano de 2002; ii) que as Srªs Irinea Oliveira e Maria Zenilda também foram sócias na empresa Route 99; iii) que a Srª Irinea Oliveira havia sucedido o responsável solidário no quadro social da pessoa jurídica Futura Comércio e Importação Ltda.; iv) que a empresa Máxima Logística declarara que os contatos com a empresa autuada seriam através da “Sra. NEA da NOVA ERA ADUANEIRA”; e v) foram encontrados cheques nominais da autuada em favor da Srª Irinea de Oliveira; e

d) a emissão de cheques nominais em favor do responsável solidário, sem comprovação do motivo do pagamento. Em relação a este fato, alega a autuada que o valor repassado ao responsável solidário se destinava ao pagamento de empréstimo realizado ao Sr. Marcelo Anelli, que não integra o quadro societário da recorrente, nem comprovou sua regularidade como administrador da autuada.

Tais fatos revelam, pelo menos, que as pessoas físicas referenciadas tiveram, no passado, ou uma relação de participação concomitante, ou de sucessão no quadro social de pessoa jurídica. Trazem também mais evidências de que a pessoa jurídica Nova Era Aduaneira, administrada pelo Sr. Hermes Oberdan, participava ativamente das relações comerciais em nome da autuada, somando-se, pois, aos muitos fatos que laboram numa sucessão de coerência lógica pela evidenciação de interposição ilegal nas operações realizadas em nome da autuada.

Dessa forma, entendo que está demonstrada, com robustas provas acostadas nos autos, a existência de interposta pessoa no quadro societário da autuada e tendo sido o responsável solidário, o Sr. Hermes Oberdan, o indicado como sendo a pessoa que efetivamente administrava e se beneficiava dos resultados econômico-financeiros da sociedade, evidenciado está o interesse dele nos negócios da autuada, logo, com fundamento no inciso I do artigo 124 do CTN, deve ser mantido no pólo passivo da obrigação tributária objeto da presente autuação, na condição de responsável solidário.

2) Da legalidade da conversão da pena de perdimento em multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas e exportadas.

Neste ponto, o cerne da controvérsia consiste em saber se houve ou não a prática de interposição fraudulenta de terceiros nas importações e exportações realizadas em nome da autuada, de modo a configurar a infração que seria sancionada com a pena de perdimento, mas que, por impossibilidade de localização e apreensão das mercadorias, foi convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, objeto do presente procedimento fiscal.

Assim, previamente, cabe examinar se os fatos e as provas trazidas autos são suficientes para caracterizar ou não o ilícito de interposição fraudulenta de terceiros no âmbito do comércio exterior, conforme apontado no presente procedimento fiscal pelas autoridades fiscais autuantes.

Das infrações apuradas no presente procedimento fiscal.

Na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fl. 4) do presente Auto de Infração, complementada pelas informações consignadas nos itens 5 e 6 do Relatório Final de

19

Procedimento Especial de Fiscalização (fls. 20/38), constam as seguintes conclusões das autoridades fiscais:

1) em relação as operações de exportação, in verbis:

Assim sendo, restou configurado que a DUNAS não foi a efetiva exportadora dos melões oriundos da CATAMARCA e INAJA e que seu papel foi o de registrar as exportações em seu nome, tomando as demais providências privativas de exportador formal, quais sejam, efetuar o contrato de câmbio, receber e repassar valores provenientes dos contratos de câmbio, figurar como contratante do frete internacional e do seguro, se for o caso, e, tendo recebido para isso remuneração de pelo menos R\$ 3.465,36.(Subitem 5.1 - fl. 22);

(...)

Do exposto acima, caracteriza-se a atuação da empresa DUNAS TRADE como mera registradora formal das exportações e repassadora dos recursos recebidos, assinalada também mais uma vez a evidência de que a DUNAS TRADE funcionaria apenas como uma prestadora de serviço complementar aos prestados pela empresa de despacho aduaneiro, NOVA ERA ADUANEIRA, qual seja o de formalmente exportar ou importar mercadorias. (Subitem 5.2 - fl. 24)

(...)

Cabe ressaltar que embora nessas operações de exportação sem comprovação das origens dos recursos utilizados, embora não tenha sido identificado o efetivo sujeito passivo das mesmas, resta evidente que também nesses casos a DUNAS teria funcionado como mera prestadora de serviços na formalização da exportação no SISCOMEX e pelos fornecedores das mercadorias. (Item 6 - fl. 31)

2) em relação as operações de importação, in verbis:

Do acima exposto, facilmente depreende-se que as "vendas" dos produtos importados ao amparo da DI nº 07/001156002-3 efetuadas pela DUNAS TRADE não somente para o CENTRO DAS PEÇAS, mas também para os demais estabelecimentos foram simuladas, pois as mercadorias eram de fato de propriedade da CENTRO DAS PEÇAS, sendo que a venda para a proprietária somente teria formalizada em razão do início desse procedimento fiscal, em 01/03/2007, ou da própria intimação para justificar o recebimento dos recursos recebidos da CENTRO DAS PEÇAS. (Subitem 5.3 - fl. 27)

(...)

E ainda, em razão das mercadorias produzidas por esse fabricante chinês exportadas para o Brasil terem se destinado às empresas CENTRO DAS PEÇAS, ESTRELA DO NORDESTE e DUNAS TRADE. Sendo que as mercadorias desse fabricante importadas em nome da DUNAS TRADE, conforme exposto no início deste item, foram efetivamente adquiridas pela CENTRO DAS PEÇAS / ESTRELA DO NORDESTE. (Subitem 5.3 - fl. 28)

De fato, com base nos relatos e demonstrativos elaborados pelas autoridades fiscais, baseado em provas colacionadas aos autos (documentos de fls. 96/1.169, em especial os de fls. 282/490 e 498/630), verifica-se que os recursos utilizados pela atuada em suas transações de comércio exterior eram oriundos de repasses efetuados por terceiros. Dito de outra forma, os recursos utilizados pela atuada nas atividades de comércio exterior não eram provenientes nem do aporte de recursos originados de suas sócias (integralização de capital).

nem tampouco do resultado operacional obtido pela autuada, mas sim de adiantamentos efetuados por seus clientes, no caso das operações de importação, ou depósitos efetuados pelos importadores estrangeiros, no caso das operações exportação.

Em suma, o *modus operandi* da autuada, na movimentação dos recursos financeiros relativos às suas transações comerciais, normalmente, consistia no seguinte:

a) nas operações de exportação, após os créditos realizados pelos importadores estrangeiros, decorrentes das liquidações cambiais relativo às vendas para o exterior, a autuada efetuava a transferência de valores aproximados para os seus fornecedores no mercado interno; conforme demonstrativos de fls. 20/21 e 22. Nas exportações sem cobertura cambial, a grande maioria dos pagamentos eram feitos pelo importador estrangeiro diretamente ao fornecedor interno (o produtor da mercadoria), conforme demonstrativos e informações de fls. 30/31. Ademais, parte dos valores de frete e seguros atinentes ao transporte das mercadorias exportadas foram pagos pelos próprios fornecedores locais, conforme demonstrativos e informações de fls. 23/24; e

b) nas operações de importação, após o depósito na conta bancária da autuada, realizado pelo real adquirente das mercadorias, ela efetuava o pagamento dos impostos e demais despesas aduaneiras atinentes à operação de importação. O demonstrativo e as informações de fls. 25/26 corrobora esta ilação.

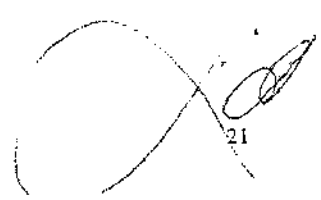
Concorrem também para firmar a convicção deste julgador que a autuada operava no mercado externo com recursos fornecidos por terceiros, quem de fato eram os reais intervenientes ou beneficiários das respectivas operações, os seguintes fatos:

- a) o baixo resultado operacional bruto obtido nas vendas para o exterior no ano de 2006, em torno de 6% (seis por cento);
- b) a pequena margem bruta nas vendas realizadas pela autuada, seja para o exterior ou mercado interno, variando entre 3,54% a 6,5%; e
- c) o recebimento de receitas de comissão de vendas pela autuada.

Dessa forma, com base no que foi asseverado e tendo em conta o conjunto de provas colacionadas aos autos (fls. 96/1.169), entendo que, no presente procedimento fiscal, está comprovado que a autuada operava no mercado externo com recursos de terceiros, fato presuntivo (art. 27 da Lei nº 10.637, de 2002) que conduz ao fato presumido de que as operações realizadas foram por conta e ordem de terceiros.

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

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



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

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

Art. 23, V, c/c §§ 1º a 3º, do DL nº 1.455/76, com redação dada pela Lei nº 10.637/2002.	Art. 33 da Lei nº 11.488/2007, c/c art. 81 da Lei nº 9.430/1996.
Art 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias: (...) V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros. § 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias. § 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados. § 3º A pena prevista no § 1º converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida. (...). (grifos não originais).	Art. 33. A pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários fica sujeita a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais). Parágrafo único. À hipótese prevista no caput deste artigo não se aplica o disposto no art. 81 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. - Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1966, com redação dada pela Lei nº 10.637/2002. Art. 81. Poderá, ainda, ser declarada inapta, nos termos e condições definidos em ato do Ministro da Fazenda, a inscrição da pessoa jurídica que deixar de apresentar a declaração anual de imposto de renda em um ou mais exercícios e não for localizada no endereço informado à Secretaria da Receita Federal, bem como daquela que não exista de fato. § 1º Será também declarada inapta a inscrição da pessoa jurídica que não comprove a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior. (...). (grifos não originais)

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

penalidade aplicável e (iii) nos possíveis destinatários da sanção (os sancionados), o que se demonstrará a seguir.

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

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

Por serem estranhas a presente lide e apresentarem peculiaridades próprias, não será aqui analisado a conduta do acobertamento dos reais intervenientes ou beneficiários das operações de comércio exterior, mediante fraude ou simulação.

Assim, a presente abordagem terá como foco apenas a figura da ocultação mediante interposição fraudulenta de terceiros na operação de comércio exterior.

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

O significado jurídico do termo **interposição** é definido por De Plácido e Silva³, com a seguinte dicção, *in verbis*:

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

a)- Quer significar a intervenção de uma pessoa em negócio alheio por ordem de seu dono ou a mandato dele. A pessoa interveniente diz-se interposta, isto é, posta ou colocada entre uma e outra, para cumprir ou realizar aquilo que o ordenante ou mandante não pôde fazer. É, assim, a interposta pessoa

³ DE PLÁCIDO E SILVA. Vocabulário Jurídico. 20. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

representada por uma terceira pessoa que vai executar o ato, a mando ou ordem de alguém porque esteja este impossibilitado de o fazer, ou porque assim o tenha determinado.

Por sua vez, Maria Helena Diniz⁴, atribui a expressão **interposta pessoa**, o seguinte significado, *ipsis litteris*:

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

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

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

Das modalidades de importação atualmente previstas no direito positivo aduaneiro.

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

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

⁴ DINIZ, Maria Helena. Dicionário jurídico. São Paulo: Saraiva. vol. II, p. 885.

A operação de **importação por conta e ordem de terceiros**⁵ é aquela em que uma pessoa jurídica adquire (a adquirente) as mercadorias no mercado exterior, com recursos próprios, e contrata uma outra pessoa jurídica (a importadora) para realizar a operação de importação, incluindo o despacho aduaneiro de importação e outros serviços relacionados com a transação comercial, com realização de cotação de preços e a intermediação comercial. Nesta modalidade de importação, as atividades de nacionalização da mercadoria são divididas entre duas pessoas jurídicas, a adquirente e a importadora. A adquirente realiza a compra direta da mercadoria no exterior, figurando o seu nome na fatura comercial (*comercial invoice*); fecha (contrata) e liquida (paga) o câmbio da operação (o fechamento e a liquidação do câmbio poderá ser feita pela importadora, porém, os recursos utilizados deverão ser fornecidos pela adquirente), enquanto que a importadora realiza, em seu próprio nome, todos os atos necessários ao processamento do despacho aduaneiro de importação: obtém o licenciamento para a importação da mercadoria (se exigida), elabora e registra a Declaração de Importação (DI) no Siscomex, efetua o pagamento dos tributos devidos na operação de importação e demais despesas aduaneiras (com recursos fornecidos pelo adquirente) etc. Esta modalidade de importação, normalmente, é realizada por empresa comercial importadora, inclusive *trading company*, que age como agente do adquirente.

A operação de **importação por encomenda**⁶ (ou importação para revenda a encomendante predeterminado) é aquela em que a pessoa jurídica importadora (i) adquire a mercadoria diretamente do exportador estrangeiro, em seu nome e com recursos próprios, seguindo as ordens e as especificações do encomendante predeterminado, e (ii) realiza o despacho aduaneiro de importação, introduzindo a mercadoria no País (operação nacionalização). Em seguida, nos termos do contrato de exclusividade, revende as mercadorias no mercado interno ao comprador predeterminado (o encomendante). Neste tipo de operação, há dupla relação jurídica comercial, a saber: (i) a primeira relação dá-se entre o exportador estrangeiro e o importador (relação jurídica de compra e venda no mercado externo); e (ii) a segunda entre o importador e o encomendante predeterminado, o destinatário da mercadoria (relação jurídica de compra e venda no mercado interno).

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

Da interposição lícita de terceiros na operação de importação.

A interposição lícita na operação de importação se caracteriza pela intermediação de uma terceira pessoa, além do exportador estrangeiro e o real responsável pela importação da mercadoria, realizada de acordo como as exigências legais. Esta terceira pessoa atuará como (i) um mero prestador de serviços de despachos aduaneiros e intermediação

⁵ Introduzida no direito positivo aduaneiro por intermédio do art. 79 e seguintes da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, com vigência a partir de 27 de agosto de 2001, data da publicação da referida MP.

⁶ Introduzida no direito positivo aduaneiro por intermédio do art. 11 da Lei nº 11.281, de 20 fevereiro de 2006, com vigência a partir de 21 de fevereiro de 2006, data da publicação da referida Lei.

comercial, como ocorre na importação por conta e ordem, ou como (ii) um comissário do comprador predeterminado da mercadoria (encomendante), na importação por encomenda.

No âmbito do direito aduaneiro, para que a importação por conta e ordem de terceiros seja reputada lícita, ela deverá atender as seguintes exigências legais⁷:

a) a pessoa jurídica contratante (o adquirente da mercadoria) deverá apresentar à Unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) de sua jurisdição cópia do contrato firmado com a pessoa jurídica importadora e estar identificada na fatura comercial (*commercial invoice*) na qualidade de adquirente da mercadoria;

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

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

Para fins aduaneiros, para que a importação por encomenda seja reputada lícita, ela deverá atender as seguintes exigências legais⁸:

⁷ Com base no inciso I do art. 80 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, os requisitos e condições para realização da modalidade de importação por conta e ordem de terceiro foram fixados nos arts. 2º e 3º da Instrução Normativa SRF nº 225, de 2002, a seguir transcritos:

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

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

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

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

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

⁸ Com suporte no inciso I do § 1º do artigo 11 da Lei nº 11.281, de 2006, os requisitos e condições para realização da modalidade de importação por encomenda foram estabelecidos nos arts. 2º e 3º da Instrução Normativa SRF nº 634, de 2006, a seguir transcritos:

"Art. 2º O registro da Declaração de Importação (DI) fica condicionado à prévia vinculação do importador por encomenda ao encomendante, no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex).

§ 1º Para fins da vinculação a que se refere o caput, o encomendante deverá apresentar à unidade da Secretaria da Receita Federal (SRF) de fiscalização aduaneira com jurisdição sobre o seu estabelecimento matriz, requerimento indicando:

I - nome empresarial e número de inscrição do importador no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ); e

II - prazo ou operações para os quais o importador foi contratado.

§ 2º As modificações das informações referidas no § 1º deverão ser comunicadas pela mesma forma nele prevista.

§ 3º Para fins do disposto no caput, o encomendante deverá estar habilitado nos termos da IN SRF nº 455, de 5 de outubro de 2004.

a) a pessoa jurídica encomendante (o real adquirente - encomendante) deverá:

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

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

Também nesta modalidade de importação, caso o importador por encomenda e o encomendante (adquirente exclusivo da mercadoria no mercado interno) não cumpram com os referidos os requisitos e condições legais, por força da presunção legal expressa no § 2º do artigo 11 da Lei nº 11.281, de 2006, a operação será considerada por conta e ordem de terceiros (irregular ou ilícita), conforme a seguir exposto, e o encomendante da mercadoria será considerado responsável solidário, juntamente com o importador, por todas as obrigações tributárias e aduaneiras decorrentes da operação.

Da interposição ilícita de terceiros na operação de importação.

Na esfera do direito positivo aduaneiro, a **interposição ilícita ou fraudulenta de terceiros** na operação de importação, de que trata o inciso V do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976⁹, significa que o importador (ostensivo) atua no despacho aduaneiro de importação, parecendo ser o real adquirente ou responsável pela transação comercial, mas na verdade ele age no interesse deste último (o importador oculto), substituindo-o nos documentos que acobertam a referida operação, ocultando-o do conhecimento dos órgãos de controle e fiscalização aduaneiros e, por conseguinte, eximindo-o das exigências de natureza cambial, aduaneira, tributária e administrativa atinentes à dita operação. Em suma, a interposição fraudulenta na importação caracteriza-se pelo acobertamento dos reais intervenientes ou beneficiários da referida operação (o sujeito passivo, o real adquirente ou o real importador).

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

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

Art. 3º O importador por encomenda, ao registrar DI, deverá informar, em campo próprio, o número de inscrição do encomendante no CNPJ.

Parágrafo único. Enquanto não estiver disponível o campo próprio da DI a que se refere o caput, o importador por encomenda deverá utilizar o campo destinado à identificação do adquirente por conta e ordem da ficha 'Importador' e indicar no campo 'Informações Complementares' que se trata de importação por encomenda".

⁹ "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.

(...)"

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

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

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

(...)

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

(...).

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

Art. 81. Poderá ser declarada inapta, nos termos e condições definidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, a inscrição no CNPJ da pessoa jurídica que, estando obrigada, deixar de apresentar declarações e demonstrativos em 2 (dois) exercícios consecutivos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 1º Será também declarada inapta a inscrição da pessoa jurídica que não comprove a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior.

(...).

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

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

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

(...)

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

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

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

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

Da interposição fraudulenta na importação com recursos de terceiros.

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

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

Art. 27. A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem

deste, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

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

(...)

§ 2º A operação de comércio exterior realizada em desacordo com os requisitos e condições estabelecidos na forma do § 1º deste artigo presume-se por conta e ordem de terceiros, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

(...). (destaques não-originais)

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

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

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

Neste sentido, dispõe o parágrafo único do art. 674¹⁰ do vigente Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009).

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

¹⁰ Veja o teor do referido preceito legal, a seguir transcrito: "Art. 674. Respondem pela infração (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 95):

(...)

V- conjunta ou isoladamente, o importador e o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por conta e ordem deste, por intermédio de pessoa jurídica importadora (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 95, inciso V, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 78); e

(...)

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

Neste ponto, cabe ressaltar que, por força do disposto na parte final dos comandos legais em comento, tais presunções são **“para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81¹¹ da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001”**, que estabelecem, em suma, o seguinte: a) a responsabilidade solidária do real adquirente (adquirente de fato) e do adquirente predeterminado (o encomendante de fato) pelo imposto sobre a importação (art. 77) e pelas infrações à legislação tributária e aduaneira (art. 78); b) a equiparação a estabelecimento industrial do adquirente e encomendante de fato (art. 79); c) a delegação a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) para fixar os requisitos e condições para atuação dos interessados nas ditas modalidades de importação e a exigência de prestação de garantias para entrega antecipada da mercadoria (80); e d) a equiparação do adquirente e encomendante de fato a contribuinte normal das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins (art. 81).

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

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

- a) a pena de perdimento por dano ao erário, prevista no § 1º, combinado com o disposto no inciso V, do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, ou sua sucedânea, se configurada a hipótese de conversão em penalidade pecuniária de que trata o § 3º do citado art. 23; e

¹¹ Segue a transcrição dos referidos comandos legais:

“Art. 77. O parágrafo único do art. 32 do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, passa a vigorar com a seguinte redação:

‘Art. 32.

Parágrafo único. É responsável solidário:

I - o adquirente ou cessionário de mercadoria beneficiada com isenção ou redução do imposto;

II - o representante, no País, do transportador estrangeiro;

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

Art. 78. O art. 95 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, passa a vigorar acrescido do inciso V, com a seguinte redação:

‘V - conjunta ou isoladamente, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.’ (NR)

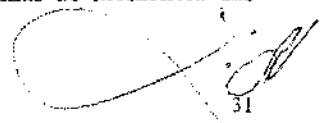
Art. 79. Equiparam-se a estabelecimento industrial os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, que adquirirem produtos de procedência estrangeira, importados por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

Art. 80. A Secretaria da Receita Federal poderá:

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

II - exigir prestação de garantia como condição para a entrega de mercadorias, quando o valor das importações for incompatível com o capital social ou o patrimônio líquido do importador ou do adquirente.

Art. 81. Aplicam-se à pessoa jurídica adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora, as normas de incidência das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS sobre a receita bruta do importador”.



b) a sanção administrativa de inaptidão da inscrição no CNPJ, nos termos do § 1º do art. 81 da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002 (**norma especial da inaptidão da inscrição da pessoa jurídica no CNPJ**).

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

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

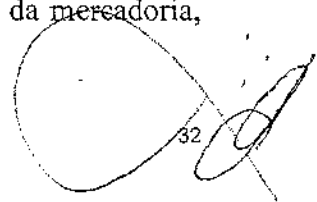
Trata-se, no caso da infração e penalidade definidas no *caput* do art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, de penalidade pecuniária especificamente estabelecida para o importador que descumpriu as exigências legais determinadas para a importação por conta e ordem de terceiro ou a importação por encomenda,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

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

- a) a primeira: a menção expressa no parágrafo único do art. 33 de que a “hipótese prevista no *caput* deste artigo não se aplica o disposto no art. 81 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996”. Em outros termos, por expressa determinação legal, a conduta do importador de apenas ceder o nome, com o objetivo de ocultar do conhecimento das autoridades aduaneiras os reais intervenientes ou beneficiários da operação de importação (que corresponde ao sujeito passivo, real comprador ou responsável pela operação de importação), foi excepcionada da hipótese da infração e respectiva penalidade por inidoneidade na condição de importador, motivadora da sanção de inabilitação de sua inscrição no CPNJ; e
- b) a segunda: a vedação expressa, contida nos arts. 99 e 100 do Decreto-lei nº 37, de 1966, de cominação de mais uma penalidade para infração idêntica cometida pela mesma pessoa, ou seja, a vedação da incidência de *bis in idem* na fixação da sanção por infração à legislação aduaneira.

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

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



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

Em outros termos, a pena de perdimento será sempre aplicada, ou ao importador ou aos reais intervenientes ou beneficiários da operação de importação, conforme o caso. Neste sentido, dispõe o § 3º do art. 727¹² do Regulamento Aduaneiro de 2009 (RA/2009).

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

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

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

¹² O citado preceito legal tem a seguinte redação: "Art. 727. Aplica-se a multa de dez por cento do valor da operação à pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas ao acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários (Lei nº 11.488, de 2007, art. 33, caput).

§ 1º A multa de que trata o caput não poderá ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) (Lei nº 11.488, de 2007, art. 33, caput).

§ 2º Entende-se por valor da operação aquele utilizado como base de cálculo do imposto de importação ou do imposto de exportação, de acordo com a legislação específica, para a operação em que tenha ocorrido o acobertamento.

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

Da interposição lícita na operação de exportação.

Assim como na importação, a exportação pode ser realizada de forma direta ou indireta. Na exportação direta, o produtor-vendedor ou revendedor (o exportador) é que realiza, sem intermediários, a exportação da mercadoria nacional para o importador localizado no exterior. É o tipo de exportação realizado pelo próprio produtor ou empresa comercial exportadora que tenha adquirido a mercadoria para revenda no mercado nacional, ou seja, sem o fim específico de exportação.

Na exportação indireta, o produtor ou revendedor (o fornecedor nacional) vende ou revende e remete a mercadoria a uma empresa comercial exportadora ou Empresa Comercial Exportadora (Trading Company), com fim específico de exportação¹³. Esta, por sua vez, é quem exporta a mercadoria para um importador estrangeiro.

A legislação tributária e aduaneira instituiu duas modalidades de empresa comercial exportadora (lato sensu): 1) a **empresa comercial exportadora**, inscrita apenas no Registro de Exportadores e Importadores (REI); e 2) a **Empresa Comercial Exportadora ou Trading Company**, que além de inscrita no REI, deverá atender aos requisitos fixados no art. 2º do Decreto-lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, a saber: a) está inscrita no registro especial da SECEX¹⁴ e da RFB; b) se constituída sob forma de sociedade por ações; e c) possua capital mínimo fixado pelo Conselho Monetário Nacional.

De acordo com os arts. 228 e 229 do RA/2009, os benefícios fiscais concedidos por lei às operações de exportação somente é assegurado ao produtor-vendedor se as vendas por ele realizadas forem feitas diretamente à Empresa Comercial Exportadora ou Trading Company, com o fim específico de exportação.

Assim, da mesma forma que ocorre na operação importação, há interposição lícita na operação de exportação quando há a intermediação de uma terceira pessoa (a empresa comercial exportadora ou a trading company), além do importador estrangeiro e o produtor-vendedor ou revendedor nacional da mercadoria exportada, e a operação de exportação se realiza de acordo como as exigências e requisitos legais estabelecidos para realização da operação de exportação.

Da interposição ilícita na operação de exportação.

Por outro lado, há interposição ilícita na operação de exportação quando o exportador (ostensivo) (i) não comprova a origem dos recursos próprios utilizados na operação ou (ii) utiliza recursos de terceiros. Neste último caso, agindo por conta e ordem do real vendedor ou responsável pela operação (o exportador oculto), omitindo-o dos documentos que acobertam a operação e, por conseguinte, do conhecimento das autoridades aduaneiras e de controle administrativo das exportações.

No primeiro caso, a não-comprovação dos recursos próprios é fato presuntivo causador do fato presumido da **interposição fraudulenta na exportação sem comprovação da origem de recursos próprios**, que se caracteriza pela ocultação do “sujeito passivo, do real

¹³ Nos termos do parágrafo único do art. 228 do RA/2009, consideram-se destinadas ao fim específico de exportação as mercadorias que forem diretamente remetidas do estabelecimento do produtor-vendedor para (i) embarque de exportação, por conta e ordem da empresa comercial exportadora; ou (ii) depósito sob o regime extraordinário de entreposto aduaneiro na exportação.

¹⁴ No âmbito da SECEX, as condições e requisitos para obtenção do registro especial como Trading Company estão disciplinados nos arts. 215 a 221 da Portaria SECEX nº 25, de 27 de novembro de 2008.

vendedor, comprador ou de responsável pela operação", nos termos do § 2º do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976 (norma geral da interposição fraudulenta).

No segundo caso, a utilização de recursos de terceiros é fato presumitivo causador do fato presumido da **interposição fraudulenta na exportação com recursos de terceiros** (ou mediante cessão do nome), prevista no caput do art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, combinado o disposto no art. 27 da Lei nº 10.637, de 2002 (norma especial da interposição fraudulenta).

Da interposição fraudulenta na operação de exportação: penalidades aplicáveis.

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

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

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

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

Mutatis mutandis, as demais conclusões apresentadas em relação à operação de importação são perfeitamente aplicáveis à operação de exportação, razão pela qual, elas não serão aqui repetidas.

Da infração cometida e penalidade aplicável na presente autuação: princípio da retroatividade benigna.

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

Entretanto, como a infração cometida pela autuada se subsume à hipótese legal da infração denominada de **interposição fraudulenta nas operações de comércio exterior com recursos de terceiros**, conforme demonstrado precedentemente, no presente caso, entendo que deve ser aplicado o comando normativo da retroatividade benigna das normas que cominem penalidade menos severa para idêntica conduta e infrator, inserta na alínea “c” do inciso II do artigo 106 do CTN, que dispõe o seguinte:

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

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

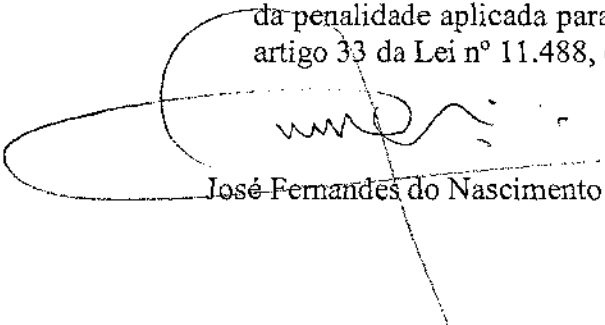
c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Dessa forma, o valor da penalidade pecuniária aplicada por meio do Auto de Infração de fls. 04/07, deve ser reduzida para 10% (dez por cento) do valor da operação, conforme estabelecido no *caput* do artigo 33 da Lei nº 11.488, de 2007.

III- DA CONCLUSÃO

Por todo o exposto, conheço do apenas do recurso voluntário da autuada (fls. 1.343/1.390) e voto no sentido de:

- a) REJEITAR as preliminares de nulidade do Auto de Infração, do Acórdão recorrido e da Intimação por edital;
- b) MANTER no pólo passivo da presente autuação o Sr. Hermes Oberdan Monteiro, na condição de responsável solidário pelo crédito tributário, na forma estabelecida no art. 124, I, do CTN;
- c) DAR PROVIMENTO PARCIAL ao referido recurso, reduzindo o valor da penalidade aplicada para 10% (dez por cento), nos termos do *caput* do artigo 33 da Lei nº 11.488, de 2007.


José Fernandes do Nascimento