



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

Processo n° 12266.721360/2013-30
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3401-002.713 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de setembro de 2014
Matéria ADUANA- INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA
Recorrente YMIRÁ IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE ACESSÓRIOS LTDA.- EPP
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 10/03/2008

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. DANO AO ERÁRIO.
CONFIGURAÇÃO.

A constatação que os documentos contábeis e fiscais do contribuinte, bem como, sua própria contabilidade, não permitem a identificação clara da origem dos recursos empregados nas operações de importação realizadas importa na presunção de interposição fraudulenta, a teor do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76, implicando na imposição da pena de perdimento das mercadorias correspondentes ou, em sua ausência, a conversão em multa equivalente ao seu valor aduaneiro.

Recurso voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. Os Cons. Eloy Eros, Raquel Brandão e Adriana Ribeiro votaram pelas conclusões. O Cons. Eloy Eros fará declaração de voto.

Robson José Bayerl – Presiente *ad hoc* e relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Robson José Bayerl, Eloy Eros da Silva Nogueira, Angela Sartori, Raquel Motta Brandão Minatel, Efigênia Maria Nolasco Duarte e Adriana Oliveira e Ribeiro.

Relatório

Alberga o presente processo lançamento de multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, quando não localizadas, consumidas ou revendidas, como previsto no art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76, referente ao período 2009 a 2011, em razão de realização de operações de importação com ocultação, mediante fraude ou simulação, do real adquirente da mercadoria estrangeira.

Após discorrer sobre as modalidades de importação admitidas pela legislação brasileira (conta própria, encomenda e conta e ordem de terceiros), a fiscalização relatou o procedimento realizado com a indicação dos elementos de convicção que demonstram ser o contribuinte mero intermediário comercial das importações, a começar pela forma de apresentação de seus serviços em seu sítio virtual na rede mundial de computadores; a emissão simultânea de notas fiscais de entrada e saída das mercadorias na maioria das operações; a venda integral dos produtos importados através de uma única operação; a declaração do sócio administrador que há demanda prévia interna à importação; que, segundo os registros contábeis, as vendas são realizadas sempre a prazo, com identificação da nota fiscal correspondente, porém não há vinculação entre estas vendas e o recebimento das parcelas, uma vez que não há identificação do cliente nos documentos de cobrança; que muitos pagamentos são realizados por depósito bancário sem identificação; que a vinculação dos depósitos realizada pelo contribuinte, em demonstrativo, não guarda consonância com os registros contábeis; que, na quase totalidade das vendas, ou o valor total das prestações não perfaz o montante da correspondente nota fiscal de venda, ou há ausência de quitação de parcelas sem o competente registro contábil de baixa, oportunidade que cita exemplos; arrolou transações onde há fortes indícios de interposição fraudulenta; e, por fim, asseverou que as disponibilidades financeiras nas contas bancárias não refletiam os saldos registrados nas rubricas contábeis correspondentes.

Em impugnação o contribuinte contestou as conclusões da autuação e aduziu que o sítio eletrônico não permite a ilação empreendida pelas autoridades fiscais, haja vista que atua com o auxílio de representantes independentes na captação de clientes; que o financiamento das exportações é realizado pelos próprios exportadores estrangeiros, que concedem prazo de 180 dias para liquidação das operações; que, em relação ao controle financeiro/contábil das operações, o demonstrativo entregue atende ao desiderato de comprovação exigido pela fiscalização, que, por sua vez, efetuou o lançamento baseado em meras presunções, afrontando dispositivos da Lei nº 9.784/99; que não há qualquer anomalia na venda integral dos produtos importados, refletindo apenas a dinâmica empresarial; que a ausência de identificação dos clientes nos boletos bancários é atribuível às instituições financeiras com quem transaciona, não havendo qualquer norma legal que o obrigue a incluir tal informação nestes documentos; que o demonstrativo entregue durante a ação fiscal apresenta a vinculação entre as vendas e os depósitos/pagamentos recebidos; que a fiscalização não provou o alegado, limitando-se a emitir opiniões pessoais e conjecturas infundadas; que não há demonstração cabal do adiantamento de valores aptos a configurar operações de importação por conta e ordem de terceiros; que houve desvirtualização das declarações prestadas pelo sócio-administrador em clara afronta ao princípio da boa-fé; apresentou explicações para as transações elencadas no relatório de autuação; aludiu que a fiscalização foi parcial ao diligenciar sua contabilidade e identificar os pagamentos, citando exemplos; que a imputação de responsabilidade solidária aos adquirentes das mercadorias impõe que a exigência da multa aplicada, se cabível, seja dirigida aos seus clientes, porquanto perfeitamente identificáveis; e, que não foi demonstrado o efetivo dano ao erário.

A DRJ São Paulo I/SP, em longo arrazoado, manteve o lançamento, com especial ênfase na presunção da interposição fraudulenta, descrita no art. 23, § 2º do DL 1.455/76, em razão da ausência de comprovação adequada, através da contabilidade e documentos que a respaldam, da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados, entendidas como a falta de demonstração contábil específica do pagamento das vendas a prazo realizadas, com perfeita identificação do adquirente e liquidação da operação.

Em recurso voluntário o contribuinte apontou mudança de critério jurídico da autuação pela decisão recorrida, pois esta asseverou se cuidar de interposição fraudulenta presumida (art. 23, § 2º do DL 1.455/76), enquanto aquela afirmou se tratar de interposição fraudulenta (art. 23, V do DL 1.455/76), defendendo que são figuras distintas e que o julgado reclamado pretendeu apresentar novo fundamento para o lançamento; que a alteração do critério jurídico acarreta a nulidade do ato decisório, citando jurisprudência administrativa; alegou que houve excesso de exação; que houve cerceamento do seu direito de defesa ao não se admitir a juntada posterior de relação de nomes e contatos comerciais a serem ouvidos no processo; repisou as justificativas acerca do sítio virtual, do financiamento das exportações, do controle financeiro/contábil, dos casos paradigmas elencados pela fiscalização e das declarações prestadas às autoridades fiscais; que a identificação dos pagamentos recebidos deveria ser feita pelo demonstrativo apresentado à fiscalização, ainda durante o procedimento fiscal, e junto às instituições bancárias, por força do art. 197 do CTN; insistiu que a responsabilidade solidária importaria a cobrança da multa a cada um dos seus clientes, não sendo cabível direcionar-lhe a integral exigência; discorreu sobre a punição do art. 33 da Lei nº 11.488/2007, contestando sua aplicação ao caso, em verdadeiro e inaceitável *bis in idem*; e, que não houve efetivo dano ao erário.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Robson José Bayerl, Relator

O recurso interposto é tempestivo e preenche os demais requisitos para sua admissibilidade.

Primeiramente, cumpre-me decidir sobre as questões preliminares suscitadas, a saber, a suposta alteração de critério jurídico do lançamento e o cerceamento do direito de defesa pelo impedimento de produção de prova.

Sustenta o contribuinte que a decisão *a quo* alterou o critério jurídico adotado pela autoridade fiscal na lavratura do lançamento, pois a fundamentação deste afirmou que todas as transações foram verdadeiramente realizadas por conta e ordem de terceiros com ocultação do real adquirente, citando trecho do relatório de fiscalização, enquanto aquela outra acentuou tratar-se de uma interposição fraudulenta presumida, com conseqüente alteração da capitulação legal da infração, do inciso V para o artigo segundo do mesmo art. 23 do DL 1.455/76.

Na visão do recorrente, esta suposta alteração configurou um verdadeiro **estratagema para manutenção da penalidade, o que afastaria a necessidade de comprovação da**

ocorrência da infração por parte da Administração Tributação, atribuindo este dever ao recorrente, com inversão do ônus da prova.

Para melhor compreensão da questão reproduzo os trechos do art. 23 do Decreto Lei nº 1.455/76, que interessam ao debate:

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

(...)

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

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

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

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

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

Diversamente do que aduz o recorrente, não encontrei passagem alguma do Relatório de Fiscalização que indique expressamente que o ilícito praticado estivesse enquadrado no inciso V do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76; pelo contrário, a fundamentação legal invocada e transcrita em aludido relatório é composta, não só do inciso V, mas também dos §§ 1º a 3º do dispositivo em apreço, figurando no parágrafo segundo a malsinada presunção de interposição fraudulenta, que seria o objeto da mudança de critério jurídico.

Demais disso, o contribuinte se defende dos fatos que lhe são imputados e não da capitulação legal que se lhes atribui, razão porque eventual equívoco neste sentido não tem o condão de eivar de nulidade o lançamento e/ou a decisão de primeira instância administrativa correlata, como propugnado.

Também não se mostra procedente a alegação que esta inferência seria extraída de passagem do relatório onde se consignou que *“todas as transações do período foram verdadeiramente por conta e ordem com ocultação do real adquirente mediante simulação do negócio”*, pois não é menos verdade que tal colocação consubstanciou conclusão advinda do exame dos elementos de prova produzidos pela fiscalização, mormente a incongruência entre a movimentação financeira do contribuinte e sua escrituração contábil e comercial.

Ora, este mesmo descompasso foi o ponto fulcral enfrentado pela decisão recorrida, que, nas circunstâncias narradas, vislumbrou a ausência de comprovação da origem,

disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas operações de importação, caracterizando a interposição fraudulenta, mediante presunção legal relativa, isto é, que admite prova em contrário.

A decisão recorrida não buscou acrescentar novos fundamentos para validar o lançamento, como insinua o recorrente, limitando-se a se manifestar sobre os elementos coligidos aos autos, a imputação da infração e a contestação do contribuinte, a partir do ponto de vista do julgador.

A meu juízo, a aventada alteração de critério jurídico se verificaria acaso a fiscalização atribuisse ao contribuinte a realização de importações por conta e ordem de terceiros, com ocultação dos reais adquirentes, e a decisão de primeiro grau mantivesse a autuação argumentando que se cuidava de importação por encomenda, cujo tratamento legal é distinto. Entretanto, não é este o caso vertente, motivo pelo qual refuto a alegação em comento.

Tocante à preliminar de nulidade por cerceamento de defesa, consistente na inadmissão de solicitação de juntada de relação contendo nome de representantes comerciais para oitiva, tenho-na como argumento meramente retórico, sem qualquer efeito prático. A uma, porque o Código de Processo Civil, utilizado subsidiariamente no processo administrativo fiscal, em seu art. 400, II prevê o descabimento da prova testemunhal quando os fatos somente puderem ser provados por documentos ou exame pericial, o que entendo ocorrer nos casos que envolvem matéria tributária; e, a duas, porquanto, ainda que admissível tal prova, até o momento o recorrente não a produziu.

Com estas considerações, rejeito as questões preliminares opostas.

Respeitante ao mérito, de início, reputo a forma de apresentação do sítio virtual do contribuinte e o financiamento das exportações como algo de somenos importância, meros indícios de ocorrência da infração, que apóiam a formação da convicção, mas, por si só, não são suficientes para lavratura ou a manutenção do lançamento, o que dispensa debate e decisão específicos.

Neste processo, o busílico da alteração, a meu sentir, estampa-se efetivamente na falta de correspondência entre a movimentação financeira e a contabilidade do contribuinte, principalmente a impossibilidade de se vincular, através dos registros contábeis, os recebimentos e as vendas a prazo realizadas, de maneira tal que todas as demais situações orbitam esta questão.

Como destacado pelo relatório e asseverado pela decisão vergastada, quando da realização das vendas o contribuinte registrou o seguinte lançamento: débito da conta “Clientes” e crédito da conta “Venda de Mercadorias a Prazo”, com referência, no histórico, à nota fiscal de venda correspondente. Por ocasião do recebimento, debitou-se a conta “Banco xxxx” e creditou-se a conta “Clientes”, todavia, e aí reside o grande problema, não houve qualquer indicação ou referência ao cliente que estaria liquidando a operação.

Em outras palavras, os recebimentos do contribuinte, seja através de boletos bancários, seja através de depósitos em conta corrente, não são identificados, o que, invariavelmente, reflete-se em sua contabilidade, que não apresenta qualquer detalhamento a respeito.

O contribuinte, sem contestar estes fatos, atribuiu às instituições financeiras a adoção de tal prática e argumentou que não haveria aí qualquer irregularidade ou ilegalidade, pois aos jurisdicionados é permitido fazer tudo aquilo que a lei não proíba.

Em que pese guardar reserva quanto a esta forma de enxergar o princípio da legalidade, é indubitável ser máxima recorrente no direito, que a acolhe sem maiores ressalvas. No entanto, ao adotar este conceito o administrado deve arcar com as conseqüências daí advindas.

Com efeito, a legislação civil e comercial garante a força probante dos livros e documentos contábeis e fiscais, *ex vi* do art. 226 do Código Civil, art. 195 do Código Tributário Nacional e arts. 56 e ss da Lei nº 4.502/64, p.e., tanto em favor, como contra o empresário ou a sociedade comercial, a teor do art. 226 do Código Civil, *verbis*: “*Os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem, e, em seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios*”.

Pois bem, a adoção de procedimentos contábeis que não identificam adequadamente a movimentação patrimonial da sociedade, ainda que, por si só, não constitua infração punível ou ilegalidade, não prova em seu favor.

No caso *sub examine*, fácil concluir que a escrituração do contribuinte, na forma como se apresenta, faz prova justamente em seu desfavor, eis que não permite apurar a origem dos recursos recebidos e empregados nas operações de importação.

Em outra vereda defensiva o contribuinte arregimentou como prova da vinculação entre as vendas e os recebimentos, um demonstrativo contendo histórico de importações por operação, forma de pagamento, indicação da nota fiscal, valores e datas de pagamento; entretanto, esta planilha, isoladamente considerada, não pode ser tomada como elemento de prova, mas simples parâmetro de aferição da contabilidade, não podendo ser erigida como seu substitutivo.

Como não bastasse, a fiscalização procedeu ao exame do sobredito demonstrativo e constatou sua inconsistência, mediante confronto com os documentos contábeis e fiscais fornecidos, como se verifica do seguinte excerto:

“Intimado, o contribuinte apresentou planilhas relacionando as importações com as vendas e os pagamentos correlatos. Os dados apresentados pelo contribuinte foram consolidados no ‘DEMONSTRATIVO DA ANÁLISE DAS NOTAS DE SAÍDA X PAGAMENTOS DECLARADOS PELO CONTRIBUINTE - VERIFICAÇÃO DA ACEITABILIDADE DA TRANSAÇÃO DE VENDA’. Com os dados fornecidos, procedeu-se à sua análise.

O que se espera, minimamente numa venda a prazo, são duas condições:

01) Que o total das prestações perfaça o montante da nota fiscal de venda; e

02) Que cada prestação tenha sido efetivamente recebida pelo vendedor.

Tais condições não estiveram presentes em praticamente nenhuma das vendas apresentadas pelo contribuinte, sempre falhando uma, outra ou ambas as condições.

(...)

Como já mencionado, o mecanismo contábil de 'venda a prazo – lançamento conta cliente sem rubrica específica – recebimento de pagamentos diversos sem identificação do cliente no histórico da transação' dificulta a verificação da transação realmente efetuada. A conciliação dos pagamentos informados pelo contribuinte com a contabilidade e extratos bancários e com o valor da nota fiscal de saída já desacredita as transações – conforme declaradas pelo contribuinte.”

Assim, em minha percepção, é fato que a documentação contábil e fiscal não demonstra **a origem** dos recursos recebidos e registrados na escrita, como pretende o contribuinte.

Para que não parem dúvidas acerca da afirmação, a ausência de identificação nos boletos bancários e depósitos efetuados não permite concluir que se cuida, de fato, de pagamentos pelas vendas realizadas, mesmo porque o demonstrativo adrede referido não sinaliza esta ocorrência, de maneira que não há como diferenciar se se cuida de recebimento pelas vendas, como aduz o recorrente, ou adiantamentos para realização de importações.

Portanto, à luz do art. 23, § 2º do Decreto-Lei nº 1.455/76 e art. 689, XXII, § 6º do Decreto nº 6.759/09, uma vez não apurada a origem dos valores que transitaram pela contabilidade do recorrente, mediante acervo probatório consistente, presume-se a interposição fraudulenta e a configuração de dano ao erário, com a conseqüente imposição da pena de perdimento das mercadorias, convertida em multa igual ao seu valor aduaneiro, uma vez que já se processara a sua revenda por ocasião do procedimento fiscal.

Por oportuno, rechaço também a alegação que o dano ao erário exija a demonstração de sua efetiva ocorrência ou o dolo do contribuinte, ao passo que, no âmbito do direito tributário, a responsabilidade pela prática de condutas infracionais ostenta natureza objetiva, prescindindo da investigação da real intenção do agente e sua efetividade, desde que demonstrada a sua ocorrência, consoante art. 136 do Código Tributário Nacional e art. 673 do Decreto nº 6.759/09

Respeitante à imputação de solidariedade aos adquirentes, onde o recorrente contesta o direcionamento da exigência, também não lhe assiste razão, eis que o art. 124, ao dispor sobre a solidariedade, estabelece que sua configuração não comporta benefício de ordem, além do que, por ser instituto de direito civil, aplicam-se-lhes, no que couber e for compatível com o direito tributário, as disposições pertinentes, dentre as quais o art. 264 do Código Civil, que reza haver solidariedade, quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigação, à dívida toda.

Por derradeiro, no que tange à suposta impossibilidade de aplicação da penalidade ora debatida em concomitância com aquela prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, não vejo razão para seu acolhimento, haja vista a falta de ressalva legal à aplicação simultânea de ambas as multas às situações que se enquadrem em seus comandos. Por outro lado, soa-me estranha a alegação, ao passo que neste processo a exigência formalizada concerne apenas à multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas no período de 2009 a 2011.

Em conclusão, entendo que a decisão recorrida deve ser mantida pelos próprios fundamentos, mesmo porque enfrentou especificamente todos os tópicos da impugnação com extrema profundidade.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário interposto.

Robson José Bayerl

Declaração de Voto

Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira,

O objeto central da lide, a meu ver, reside na ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros (Art. 23, V e § 1.º, DL 1.455/76), infração definida como dano ao Erário, para a qual está prevista a pena de perda dos bens importados, podendo ser convertida em multa equivalente ao respectivo valor aduaneiro, nos termos do Art. 23, § 3º, do mesmo Decreto-lei, quando se constata a não possibilidade da apreensão desses bens, como, por exemplo, ocorre quando foram consumidos.

A sua origem legislativa está nos artigos 59, 60 e 66 da Medida Provisória n. 66, de 29/08/2002, que veio a dar conformação jurídica autônoma à figura da interposição fraudulenta. O art. 59, incluiu novas hipóteses de “Dano ao Erário” no Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976:

“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.

§ 4º O disposto no § 3º não impede a apreensão da mercadoria nos casos previstos no inciso I ou quando for proibida sua importação, consumo ou circulação no território nacional.” (grifos nossos)

O § 2º acima informa a presunção de interposição fraudulenta na operação de comércio exterior quando não se comprova a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados. Ora, havendo situação em que se firma essa presunção, ela logicamente concorrerá para o inciso V, como uma das hipóteses ali previstas de dano ao Erário.

O disposto no inciso V e no § 2º desse artigo 23 não são mutuamente exclusivos, nem concorrem entre si, como em um dispositivo legal que é mais específico que o outro.

Essa visão integrada está representada nas normas que orientam o procedimento fiscal, tais como as que constam das Instruções Normativas citadas a seguir.

Adiciono que, a partir de 2006, com a edição da Lei 11.281, a importação por conta e ordem de terceiro, que originalmente abrangia tanto o caso de o adquirente fornecer os recursos empregados na operação, quanto o caso de tais recursos serem oriundos do importador, foi dividida em duas modalidades distintas: a importação por conta e ordem, propriamente dita, em que os recursos provêm de terceiro, e a importação por encomenda, na qual o importador entra no negócio com recursos próprios. A importação na modalidade “revenda a encomendante predeterminado” deve observar os requisitos da Instrução Normativa SRF nº 634, de 24/03/2006, dos quais se destaca a necessidade de habilitação de importador e encomendante perante a Receita Federal, consistindo na vinculação prévia entre as pessoas jurídicas para a realização das operações contratadas. Ademais, na hipótese de os recursos financeiros empregados serem fornecidos pelo encomendante, a operação presume-se “por conta e ordem” do encomendante — artigo 1º, parágrafo único, da Instrução Normativa SRF nº 634/2006 combinado com o artigo 11, § 2º, da Lei nº 11.281/2006 e com o artigo 27 da Lei nº 10.637/2002.

Vejamos o que orientam a Instrução Normativa SRF nº 225 de 18/10/2002 e a Instrução Normativa SRF nº 228 de 21/10/2002. Podemos constatar a visão integrada que trata dos possíveis elementos concorrentes a comprovar a ocorrência do fato infracional .

“Instrução Normativa SRF nº 225 de 18/10/2002

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Art. 5º A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.15835, de 24 de agosto de 2001.” (grifo meu)

“Instrução Normativa SRF nº 228 de 21/10/2002

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

§ 1º O procedimento especial a que se refere o caput visa a identificar e coibir a ação fraudulenta de interpostas pessoas em operações de comércio exterior, como meio de dificultar a verificação da origem dos recursos aplicados, ou dos responsáveis por infração à legislação em vigor.

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

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

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

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

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

Dessa legislação se pode perceber:

- a) que a falta de comprovação da origem dos recursos empregados é considerada interposição fraudulenta presumida e é uma das hipóteses, mas não a única, nem a indispensável, de enquadramento como Dano ao Erário previsto no inciso V do art.23 do Decreto-lei n. 1.455, de 1976;
- b) a ocultação do(s) real(is) interessado(s) na operação é hipótese de enquadramento como Dano ao Erário previsto nesse mesmo inciso V do art.23; mas não é ela a única hipótese ou é excludente, nesse texto legal;
- c) que a caracterização de ocultação de real interessado pode ser demonstrada por diferentes elementos, tais como (i) descumprimento das regras procedimentais de importação por encomenda ou por conta e ordem de terceiros, quando o importador desempenha o papel de interposição; (ii) importador não demonstra ter negociado com fornecedor e ser ele quem realmente decidiu condições da operação (tipo de negócio, produto, preço, quantidade, prazo, e outros); (iii) condições e modos de financiamento da operação; (iv) a capacidade financeira e econômica do importador face o montante de recursos demandado pela operação.

No caso em análise neste processo, como muito bem expôs o Ilustre Conselheiro Relator em seu voto, não há que se falar em mudança de critério jurídico. E, sublinha ele, os documentos acostados demonstram a falta de comprovação da origem, disponibilidade e transferência de recursos para as operações de importação.

Outrossim, pretendo ainda sublinhar com essa declaração, os documentos e as informações trazidas aos autos - tais como: vendas dos bens importados integralmente no mesmo dia de seu ingresso após desembaraço, falta de identificação das partes envolvidas nas transações financeiras e sua consistência e correlação com as operações mercantis, etc. - conduzem para a conclusão de que houve ocultação do real interessado.

De onde somos forçados a reconhecer a concorrência da interposição fraudulenta presumida com a hipótese de ocultação do real adquirente.

Eloy Eros da Silva Nogueira.

CÓPIA