



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

**Processo nº** 12466.000917/2008-81  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3302-005.784 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 29 de agosto de 2018  
**Matéria** INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS  
**Recorrente** GAMA SERVIÇOS E NEGÓCIOS LTDA-ME  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Data do fato gerador: 10/03/2008

IMPORTAÇÃO. DANO AO ERÁRIO. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE. PENA DE PERDIMENTO CONVERTIDA EM MULTA.

Considera-se dano ao Erário à ocultação do real sujeito passivo na operação de importação, infração punível com a pena de perdimento, que é convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro, caso as mercadorias não sejam localizadas ou tenham sido consumidas.

MEIOS DE PROVA. PROVA INDICIÁRIA.

A prova de infração fiscal pode realizar-se por todos os meios admitidos em Direito, podendo ser direta ou indireta, assim conceituada aquela que se apóia em conjunto de indícios capazes de demonstrar a ocorrência da infração e de fundamentar o convencimento do julgador, sendo, outro ssim, livre a convicção do julgador.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Fenelon Moscoso de Almeida - Presidente Substituto

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Relator

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

## Relatório

Trata o presente processo de auto de infração, lavrado em 10/03/2008, formalizando a exigência de multa equivalente ao valor aduaneiro (100%) no valor de R\$ 6.057.665,00, pelos fatos descritos a seguir.

Conforme documentos em anexo (anexos 01), inicialmente recebemos correspondência da Delegacia da Receita Federal no Chuí, onde a mesma nos comunica que apurou irregularidades em operações de comércio exterior realizada pela fiscalizada. Tais irregularidades caracterizavam-se em importações realizadas em valores bem superiores aos limites permitidos para a empresa e em pagamentos irrisórios de imposto de renda em relação ao expressivo volume de importações. Também foi detectada incompatibilidade econômico-financeira da empresa para realizar as operações de comércio exterior registradas em nossa base de dados. Em sua correspondência, aquela delegacia nos propõe que seja revisada a habilitação da empresa no RADAR, bem como nos propõe a inclusão da mesma em procedimento especial.

Posteriormente, recebemos E-MAIL da Inspeção da Receita Federal em Florianópolis informando-nos que ao se analisar duas Declarações de Importações (DIs) registradas pela auditada naquela inspeção, e por meio de consultas efetuadas no sistema RADAR, foram identificados indícios de prática de irregularidades nas referidas operações, em especial de interposição fraudulenta. Em uma das importações, observou-se a existência de etiquetas com o CNPJ da empresa Kinsberg Comércio Importação e Exportação de Tecidos LTDA, a qual encontrava-se com o seu CNPJ suspenso em virtude de prática de irregularidades em operações de comércio exterior. Em consultado sistema RADAR, a Inspeção de Florianópolis verificou que a empresa Kinsberg Comércio Importação e Exportação de Tecidos LTDA possuía uma série de registros de procedimentos especiais abertos, inclusive relativos a prática de ocultação do verdadeiro adquirente das mercadorias importadas, sendo mencionadas, ainda, importações de produtos cujas marcas têm como representante no Brasil a empresa DASLU.

Pelas irregularidades apuradas, a Inspeção de Florianópolis nos propôs que a empresa fosse incluída em procedimento especial. Cabe ressaltar que a empresa Kinsberg foi declarada inapta ao final do procedimento especial, conforme documento em anexo.

Também recebemos da Alfândega do Rio de Janeiro correspondência com proposta de inclusão da empresa em procedimento especial em virtude das seguintes razões: (a) empresa com sede em Vitória/ES; (b) sócios da empresa domiciliados em São Paulo; (c) Declaração do Imposto de Renda dos sócios incompatível com o aumento de capital registrado em 2005 (o capital social saltou de R\$ 60.000,00 para R\$ 1.560.000,00); (d) falta de capacidade econômico-financeira da empresa para realizar as operações de comércio exterior registradas em nossa base de dados; (e) indícios de interposição fraudulenta nas operações de comércio exterior realizadas.

Conforme determinado pelo Sr. Chefe do Serviço de Fiscalização Aduaneira (SEFIA) da Alfândega do Porto de Vitória, e conforme relatório em anexo, no mês de fevereiro/06 realizamos diligência na empresa, onde foi detectada a falta de capacidade econômico-financeira da mesma para a realizar as suas operações de comércio exterior, bem como foi detectado que a fiscalizada havia ultrapassado o limite de importações previsto em nossa base de dados. Na referida diligência, após examinarmos as Declarações do Imposto de Renda dos sócios, também foi constatada a falta de capacidade financeira dos sócios para a integralização do Capital Social de R\$ 1.500.000,00. Desta forma, propusemos que a empresa fosse incluída em procedimento especial com base na IN/SRF nº 228/02 (art. 1B) e com base na IN/SRF nº 455/04 (art. 14). Acatada a proposta, no dia 11 de maio de 2006 iniciamos o procedimento especial na empresa, conforme MPF e Termo de Início de Fiscalização em anexo (anexos 02).

Após recebermos os documentos, iniciamos a análise econômica da auditada. Nessa análise, verificamos nos contratos sociais, que em 28 de março de 2005 houve uma alteração contratual, passando o Capital Social de R\$ 60.000,00 para R\$ 1.560.000,00 com integralização de R\$ 800.000,00 oriundos da conta "Lucros Acumulados e R\$ 700.000,00 para ser integralizado pelos sócios no prazo de 24 (vinte e quatro) meses. Posteriormente, em 25 de agosto de 2005, nova alteração contratual foi realizada, passando o Capital Social de R\$ 1.560.000,00 para R\$ 3.000.000,00 sendo que a diferença (R\$ 1.440.000,00) seria integralizada pelos sócios em 05 (cinco) parcelas. Entretanto, ao analisarmos as contas representativas do Patrimônio Líquido (anexos 03), verificamos que a conta referente à distribuição de lucros aos sócios possuía, além dos pagamentos referentes às distribuições de lucros, vários outros registros referentes a outros pagamentos, tais como: (a) pagamento de empréstimos aos sócios; (b) adiantamentos aos sócios; (c) adiantamentos a empregados; (d) pagamento de despesas a terceiros; (e) pagamento de 13º salário. Notamos, também, que os lançamentos referentes à integralização do Capital Social por parte dos sócios, realizados no dia 30 de novembro de 2005, no valor total de R\$ 740.000,00, não ocorreu, já que o registro contábil utilizado debita a conta referente a distribuição de lucros e credita a conta referente a capital a realizar. Tal lançamento, na verdade, é um artifício contábil não significando, portanto, o ingresso de recursos monetários na empresa. Desta forma, no quadro abaixo apresentado, o referido valor (R\$ 740.000,00) não foi considerado para apuração dos valores do Patrimônio Líquido. Conforme se verifica, é total a falta de capacidade econômica da empresa para realizar as operações de comércio exterior registradas em nossa base de dados.

Analisando-se o Balanço Patrimonial e o Balancete de Verificação, não localizamos nenhuma conta que indicasse a existência de empréstimos obtidos pela empresa para que a mesma pudesse realizar as expressivas importações evidenciadas no demonstrativo acima. Ainda analisando-se as referidas peças contábeis, observamos que não existia a conta fornecedores (indicativo de compras a prazo). Entretanto, notamos a existência no passivo da conta Câmbio Exterior Próprio com a realização de expressivos pagamentos. Desta forma, ficou caracterizada a falta de capacidade econômica da fiscalizada para a realização das operações de comércio exterior registradas em nossa base de dados;

Conforme determina o artigo 27 da Lei 10.637 de 30 de dezembro de 2002, "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". Entretanto, a empresa utilizou-se da simulação, já que em todas as operações de comércio exterior ela registrou as importações como se fossem próprias e emitiu nota fiscal de saída de vendas. Tal simulação foi utilizada

com a finalidade de usufruir o benefício fiscal proporcionado pelo Estado do Espírito Santo, por ser empresa atacadista, conforme documento em anexo (anexos 14), e por realizar operações interestaduais. Tal benefício fiscal caracteriza-se por um crédito presumido de 11% (onze por cento). A existência de tal simulação provoca danos ao Erário Estadual onde estão localizados os reais adquirentes das mercadorias, já que os reais adquirentes poderão creditar-se de 12% (doze por cento) do ICMS ao darem entrada nas mercadorias em seus estabelecimentos e a fiscalizada, ao final, pagará somente 1% (um por cento) de ICMS ao Estado do Espírito Santo, em virtude do benefício fiscal citado.

A Gama Comercial Importadora e Exportadora Ltda, ao registrar as importações como se fossem próprias, burla a legislação e auferir vantagens indevidas, as quais também são usufruídas pelos reais adquirentes das mercadorias importadas. A utilização de tal simulação contraria a Constituição Federal, já que a mesma dispõe em seu artigo 155, § 2º, inciso IX, alínea "a", que o ICMS devido na entrada de mercadoria procedente do exterior cabe ao Estado em que estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria.

Assim, chega-se à conclusão de que o estabelecimento principal ou matriz da Gama Comercial Importadora e Exportadora Ltda está localizado na cidade de São Paulo, pois, como se verifica por meio das Declarações de Imposto de Renda dos sócios (anexos 14), os mesmos sempre residiram naquela cidade. Durante o curso da fiscalização, também percebemos que daquela cidade são emanadas as ordens e instruções dos sócios para que sejam realizadas as operações da fiscalizada, administrando-a, assim, diretamente de São Paulo. Esquadrinhando-se a nossa base de dados de 01/01/04 até 31/12/06, captura-se que todas as mercadorias importadas foram desembaraçadas em recintos alfandegados situados fora do Estado do Espírito Santo, conforme se verifica no demonstrativo "RECINTOS DE DESEMBARAÇOS" (anexos 14).

Por fim, cabe destacar que, embora a fiscalizada esteja cadastrada junto à Secretaria de Estado de Fazenda do Espírito Santo como empresa atacadista, ela nunca possuiu no Espírito Santo um galpão para estocagem de mercadorias, conforme se verifica nos contratos sociais. Assim sendo, vê-se que, ao se nomear a cidade de Vitória/ES como sede da empresa, tal postura foi mais uma simulação maquinada para se obter os benefícios fiscais proporcionados pelo Estado do Espírito Santo.

Ou seja, na presente fiscalização os reais adquirentes das mercadorias importadas são contribuintes do IPI. Assim sendo, a fiscalizada ao simular que ela é a adquirente das mercadorias importadas, deixando de registrar as operações como por conta e ordem, descaracteriza os reais adquirentes das mercadorias importadas da condição de equiparados a estabelecimento industrial, fazendo com que os mesmos deixem de ser contribuintes do IPI. Desta forma, o valor do IPI recolhido pela fiscalizada é bem menor do que aquele que deveria ser recolhido pelos reais adquirentes das mercadorias importadas, já que, ao simular a emissão da nota fiscal de venda, a fiscalizada a emite por um valor que é praticamente igual àquele constante na nota fiscal de entrada, quando o valor real do IPI a ser recolhido seria aquele que incidiria sobre o valor total da operação de venda das mercadorias realizadas pelos reais adquirentes aos seus clientes finais.

Em sendo optante do SIMPLES, o contribuinte não poderá se apropriar de créditos relativos ao IPI. Conforme se pode observar nos documentos ora abojados que foram extraídos de nossa base de dados (anexos 14), existem diversas empresas participantes do SIMPLES que utilizaram a fiscalizada para realizar as suas importações. Assim, os valores do IPI creditados pela fiscalizada, em relação às importações de tais empresas, é mais um dano provocado à União.

Por fim, também se verifica que a simulação adotada pela fiscalizada causa dano ao Erário Federal na apuração do PIS/PASEP e da COFINS incidentes na importação. Pela Lei Nfl 10.865 de 30/04/04, as empresas tributadas pelo Lucro Real poderão creditar-se do valor recolhido na importação referente a tais contribuições, abatendo tal valor quando da apuração do PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita bruta apurada na venda de produtos no mercado interno. A recuperação do PIS/PASEP e da COFINS incidentes na importação, entretanto, não poderá ser utilizada pelas empresas tributadas pelo Lucro Presumido e pelo SIMPLES. Conforme se pode observar no documento citado no item anterior, existem diversas empresas que são tributadas pelo Lucro Presumido e pelo SIMPLES que utilizaram a fiscalizada para realizar as suas importações. Assim, os valores do PIS/PASEP e da COFINS creditados pela fiscalizada, em relação às importações de tais empresas, é mais um dano provocado ao Erário Federal.

Por tudo que foi exposto, fica caracterizado o dano ao Erário, já que a Gama Comercial Importadora e Exportadora Ltda não é a real adquirente das mercadorias importadas, devendo-se, assim, ser aplicado o disposto no artigo 23, inciso V (e seus parágrafos) do Decreto-Lei 1.455 de 07 de abril de 1976, com as modificações introduzidas pela Lei 10.637 de 30 de dezembro de 2002 (conversão da Medida Provisória N°. 66 de 29 de agosto de 2002).

Cientificadas, a contribuinte Gama Comercial importadora e Exportadora Ltda e a devedora solidária Menta & Mellow Comercial Ltda apresentaram impugnação, alegando, em síntese:

Gama Comercial Importadora c Exportadora Ltda - fls. 1.131 a 1.137, acompanhada dos documentos de fls. 1.138 a 1.176.

- ✓ Que em 11 de maio de 2006, iniciou-se contra a impugnante o procedimento especial de fiscalização previsto na IN 228/02;
- ✓ Que, utilizando-se de seu direito de defesa previsto na própria IN, apresentou contraposição, rechaçando tudo que fora levantado pelo Auditor Fiscal;
- ✓ Que no dia 7 de janeiro/2008, através do comunicado SECAT/ALF/PORTO VITÓRIA N° 001, chegou ao conhecimento da impugnante o despacho do Sr. Inspetor a respeito do Parecer n° 991/07, o qual expressamente declarou ser aquela representação totalmente insubsistente tomando-a nula;
- ✓ Que os autos de infração não estavam numerados, dificultando a identificação de cada um deles no comprot e que não contavam com a assinatura do chefe do setor responsável, conforme previsto no art. 11 do Decreto n° 70.235/72;
- ✓ Que através da decisão exarada no Parecer n° 991/07, acabou-se com a possibilidade de prosperar qualquer infração porventura levantada por tal relatório;

Requer, por fim, seja o auto de infração declarado nulo e insubsistente, bem como seja determinada a anulação das respectivas Representações Penais.

A empresa Menta & Mellow Comercial Ltda - fls. 1.177 a 1.202, acompanhada dos documentos de fls. 1.205 a 1.245.

- ✓ Que as conclusões da autoridade fiscal defluem todas de presunções baseadas em supostos indícios, inexistindo qualquer prova do quanto por ela alegado;
- ✓ Que o auditor fiscal é incompetente para aplicar pena de perdimento;
- ✓ Que a defendente é parte ilegítima para figurar como devedora solidária do crédito tributário;
- ✓ Que a relação da defendente com a atuada é de compra e venda;
- ✓ Que a existência de arras confirmatórias do negócio (também conhecidas como “sinal”), vale dizer, de adiantamento, por uma das partes, da prestação que é devida no negócio, é perfeitamente admissível em nosso ordenamento e não pode ser usada como fundamento para a descaracterização das intenções das partes;
- ✓ Que inexistente qualquer indicio que autorize o agente fiscalizador a falar em simulação, atribuindo a defendente a falsa qualificação de “real adquirente das mercadorias”;
- ✓ Anexa cópia do Acórdão 07-10.547 - TTurma da DRJ/Florianópolis, fls. 1.225/1.245, onde a defendente foi excluída do pólo passivo naquele processo administrativo fiscal;
- ✓ Que o auto de infração em debate tem como base um relatório fiscal que, em entendimento da própria fiscalização da Alfândega do Porto de Vitória, não é capaz de comprovar qualquer irregularidade que supostamente tenha praticado a atuada;
- ✓ Que para atribuir responsabilidade a defendente se levou em conta o fato de a documentação contábil da atuada apresentar indícios de irregularidades;
- ✓ Que a documentação existente, atestando a operação de compra e venda entre a atuada e a defendente, foi simplesmente desconsiderada por alegada incoerência de dados registrados pela atuada;
- ✓ Que o agente fiscal, para sustentar seu posicionamento, valeu-se da presunção legal estabelecida no art. 27 da Lei nº 10.637/2002. No entanto, no caso em tela, houve apenas parcial adiantamento de recursos por parte da defendente, cuja finalidade foi simplesmente a de garantir o negócio realizado e não financiar a importação.

Requer, diante do exposto, a nulidade do auto de infração por evidente falta de fundamentação e nítido descompasso com a verdade real dos fatos. Não sendo hipótese de nulidade, requer seja o mesmo julgado improcedente em razão da inexistência de infração imputada à empresa.

Em 19 de setembro de 2008, através do **Acórdão nº 07-14.077**, a 2ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento de Florianópolis (SC), por maioria de votos, considerou procedente o lançamento, mantendo o crédito tributário exigido.

Entendeu a Turma que:

- ✓ O Auto de Infração foi lavrado por servidor competente e não ocorreu a hipótese de cerceamento do direito de defesa. Se a autoridade administrativa cumpriu todos os preceitos da legislação em vigor, constando a perfeita descrição do fato e os dispositivos legais infringidos, como se verifica nos autos, não procede o argumento de que o Auto de Infração constante no processo é nulo;
- ✓ Quanto à alegação de descumprimento de requisito estabelecido no art. 11 do PAF (assinatura do Chefe do Órgão), mister se faz esclarecer que o lançamento em tela foi formalizado por meio de auto de infração (art. 10 do referido Decreto) e não por notificação de lançamento;
- ✓ Importante registrar, por oportuno, que a apuração dos fatos e as provas concernentes ao presente processo são autônomas em relação àquelas que embasaram o Parecer nº 991/07 elaborado pelo SEORT/ALFÂNDEGA/PORTO DE VITÓRIA;
- ✓ Compulsando as peças que compõem o processo, verifica-se que a autoridade fiscal carrou aos autos elementos que indicam uma ocultação do real adquirente;
- ✓ Por sua vez, a empresa Menta & Mellow Comercial Ltda baseou sua defesa no argumento de que o lançamento estaria assentado em meras suposições, desprovidas de qualquer comprovação material ou mesmo que o ocorrido se referiu a equívoco na contabilidade da empresa importadora (Gama);
- ✓ É importante ressaltar que, ainda que os referidos elementos apresentem um caráter de prova indireta, é inequívoca a necessidade de que a interessada, ao contraditar, demonstre não ser a real importadora das mercadorias em questão através das razões e provas que possuir;
- ✓ Quanto a empresa Gama Comercial Importadora e Exportadora Ltda, esta construiu sua defesa arguindo a nulidade do auto de infração por inobservância ao art. 11 do Decreto nº 70.235/72 (assinatura do Chefe do Órgão) e no entendimento de que não seria possível a presente autuação em razão da conclusão do Parecer SEORT/ALF/Porto de Vitória nº 991/07 que tomou sem efeito a representação para a caracterização da declaração de inaptidão, temas estes já tratados anteriormente;
- ✓ Da análise da legislação sobre o tema em tela, acima transcrita, conclui-se que a mercadoria importada nas condições previstas no

inciso V do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76 caracteriza a infração de “dano ao erário”, sendo a mesma punida com a pena de perdimento que será convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria quando esta não for localizada ou se a mesma for consumida;

- ✓ Configura-se a interposição fraudulenta toda vez que uma pessoa, física ou jurídica, apresenta-se como responsável por uma operação que não realizou, se inteipondo entre determinada parte (no caso o fisco) e outra (no caso, o verdadeiro sujeito passivo - responsável pela promoção da entrada da mercadoria no Território Nacional);
- ✓ Assim, comprovada a ocorrência da interposição fraudulenta, resta configurado o dano ao Erário.

A empresa GAMA SERVICOS E NEGOCIOS LTDA foi cientificada da Decisão da Delegacia Regional de Julgamento, via Aviso de Recebimento, em 09/10/2008 (folhas 2.528).

A empresa MENTA & MELLOW COMERCIAL LTDA foi cientificada da Decisão da Delegacia Regional de Julgamento, via Aviso de Recebimento, em 13/10/2008 (folhas 2.534).

Contra o acórdão recorrido, a empresa Gama Comercial Importadora e Exportadora Ltda. interpôs recurso voluntário, em 07/11/2008 (folhas 2.537) defendendo especialmente que:

- ✓ A decisão seria nula por ter alterado o critério jurídico do lançamento; que acusou a empresa de ter insuficiência de recursos, e não de ocultação do real adquirente;
- ✓ Seria nulo o lançamento por tese se baseado em Relatório tornado insubsistente pelo Parecer nº 991/07 elaborado pelo SEORT/Alfândega/Porto de Vitória, referendado pelo Inspetor da Alfândega, não tendo havido motivação para contrapor as conclusões deste;
- ✓ Não houve interposição fraudulenta ou ocultação de adquirente.

A empresa Menta & Mellow Comercial Ltda interpôs Recurso Voluntário em 11/11/2008 (folhas 2.867).

Foi alegado que:

- ✓ Da inexistência do dano ao erário público;
- ✓ A Recorrente agiu com boa fé no exercício de suas atividades;
- ✓ Da invalidade de lançamento fiscal escorado em presunção simples;
- ✓ Da incompetência do Auditor Fiscal da Receita Federal para aplicar pena de perdimento;

- 
- ✓ Da ilegitimidade de parte em virtude da inexistência de solidariedade passiva;
  - ✓ Da Violação ao Princípio da Busca da Verdade Material.

Em 25 de fevereiro de 2014, a ilustre Turma do CARF decidiu, através da **Resolução nº 3202-000.190**, converter o julgamento em diligência, para que a autoridade preparadora:

1. juntada aos autos a cópia integral do Processo de nº 12466.000172/2007-70, especialmente a documentação de fls. 1.287 a 1.680 deste, onde consta os contratos de câmbio que comprovariam a capacidade econômica da recorrente, Gama Comercial Importadora e Exportadora Ltda., de acordo com o Parecer nº 991/07;
2. intimada a unidade preparadora para analisar se a documentação de fls. 1.287 a 1.680 do Processo de nº 12466.000172/2007-70, onde consta os contratos de câmbio a que alude a conta contábil "Câmbio Exterior Próprio", comprovariam ou não a capacidade econômica da recorrente, Gama Comercial Importadora e Exportadora Ltda.

Ao fim da instrução processual, as **Recorrentes** deverão ser intimadas para manifestar-se no prazo de 30 (trinta) dias sobre os documentos juntados aos autos em decorrência da diligência.

A fiscalização juntou informação fiscal de folhas 5.942 a 5.944 do processo digital.

A empresa GAMA SERVICOS E NEGOCIOS LTDA tomou ciência por via eletrônica em 27/01/2015 (folhas 5.948).

A empresa MENTA & MELLOW COMERCIAL LTDA tomou ciência por via eletrônica em 27/01/2015 (folhas 5.962).

A empresa GAMA SERVICOS E NEGOCIOS LTDA se manifestou de folhas 5.952 a 5.959 do processo digital.

A empresa MENTA & MELLOW COMERCIAL LTDA não se manifestou.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Jorge Lima Abud – Relator.

**Da admissibilidade.**

Por conter matéria desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário tempestivamente interposto pelo contribuinte, considerando que:

- A empresa GAMA SERVICOS E NEGOCIOS LTDA foi cientificada da Decisão da Delegacia Regional de Julgamento, via Aviso de Recebimento, em 09/10/2008 (folhas 2.528);
- A empresa MENTA & MELLOW COMERCIAL LTDA foi cientificada da Decisão da Delegacia Regional de Julgamento, via Aviso de Recebimento, em 13/10/2008 (folhas 2.534).

Contra o acórdão recorrido, a empresa Gama Comercial Importadora e Exportadora Ltda. interpôs recurso voluntário, em 07/11/2008.

A empresa Menta & Mellow Comercial Ltda interpôs Recurso Voluntário em 11/11/2008 (folhas 2.867).

Os recursos são tempestivos.

#### **Da controvérsia.**

No caso em questão, a discussão se cinge aos seguintes pontos:

- a) A decisão seria nula por ter alterado o critério jurídico do lançamento; que acusou a empresa de ter insuficiência de recursos, e não de ocultação do real adquirente;
- b) Seria nulo o lançamento por tese se baseado em Relatório tornado insubsistente pelo Parecer nº 991/07 elaborado pelo SEORT/Alfândega/Porto de Vitória, referendado pelo Inspetor da Alfândega, não tendo havido motivação para contrapor as conclusões deste;
- c) Não houve interposição fraudulenta ou ocultação de adquirente;
- d) Aplicação do princípio da retroatividade benigna, tal como articulado no Voto Vencido do acórdão recorrido.

#### **Das Preliminares.**

##### **- ALTERAÇÃO DO CRITÉRIO DO LANÇAMENTO**

Após transcrever o artigo 142 do Código Tributário Nacional, o Recorrente empresa Gama Comercial alega às folhas 06 do seu Recurso Voluntário:

*No caso, foi formulada uma exigência, segundo determinado critério através de todo o procedimento de lançamento, posteriormente, no momento do julgamento o conteúdo do lançamento, especificamente a matéria tributável, foi modificado sem que houvesse motivação para isso.*

*Todo o procedimento fiscalizatório ocorreu no sentido de se comprovar a utilização pela recorrente de recursos de terceiros nas operações de comércio exterior, consequentemente toda sua*

*defesa foi no sentido de se comprovar que nunca se utilizou de recursos de terceiros para subsidiar suas atividades, em seguida o Auditor, encarregado de analisar o procedimento da representação fiscal elaborou o parecer conclusivo. Parecer SEORT 991/07, no sentido de que não houve a utilização de recursos de terceiros nas operações da recorrente.*

*(Grifos próprios do original)*

Mais adiante, às folhas 07 do seu Recurso Voluntário, a empresa Gama Comercial alega:

*Houve total afronta ao devido processo legal, nulificando assim seu ato, porquanto lavrou o Auto de Infração após o Parecer conclusivo nº 991/07 (SEORT), no qual julgou pela insubsistência dos motivos ensejadores da Representação Fiscal para Fins de Inaptidão, em cujo parecer constatou-se a regularidade das operações realizadas pela recorrente e de que não houve a utilização de recursos de terceiros nas importações realizadas.*

*Ademais, no Auto de Infração, não se verificou qualquer apontamento do I. Auditor Fiscal do SEFIA que indicasse que a recorrente não seria a real adquirente das mercadorias, haja vista que todo o procedimento de fiscalização foi no sentido de se comprovar, ou não, a utilização de recursos próprios na importação.*

*O auto de infração é vago, pois o fiscal que o lavrou não o fundamenta correta e claramente, apenas apensa seu relatório conclusivo que foi considerado nulo pelo Inspetor o qual tentava comprovar que a requerente não possuía recursos próprios e a decisão advinda da Delegacia de Julgamento muda totalmente a descrição dos fatos para emitir seu Acórdão dizendo agora que se trata de ocultação do real adquirente.*

*E, convenha-se, tal fato é muito relevante, pois muda totalmente a situação de interposição fraudulenta que foi tachada à recorrente.*

*(Grifos próprios do original)*

O pleito da impugnante quer obstaculizar os efeitos da presente ação fiscal sob a alegação de que a empresa importadora já havia sido submetida a um procedimento especial de fiscalização anterior, com base na mesma Instrução Normativa nº 228/02.

O argumento esposado pelo impugnante **deliberadamente confunde (ou ignora) o objeto da presente ação fiscal** com os efeitos próprios da Instrução Normativa nº 228/02.

**Para aclarar e delimitar os contornos** do objeto da presente ação fiscal e dos efeitos próprios da Instrução Normativa nº 228/02, passa-se a discorrer sobre esse último.

❖ Os efeitos próprios da Instrução Normativa nº 228/02

O procedimento especial de fiscalização bastante utilizado pela Receita Federal do Brasil está assim previsto:

❖ Instrução Normativa SRF nº 228/02.

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

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

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

(...)

Da Aplicação do Procedimento Especial

Art. 3º Cabe ao titular da unidade da SRF de fiscalização aduaneira com jurisdição sobre o domicílio fiscal do estabelecimento matriz da empresa determinar o início da ação fiscalizadora, mediante expedição de Mandado de Procedimento Fiscal (MPF).

Parágrafo único. Considerados a conveniência da administração e os recursos disponíveis, o Superintendente Regional da Receita Federal poderá designar outra unidade da região fiscal para conduzir o procedimento especial previsto nesta Instrução Normativa.

(...)

Art. 7º Enquanto não comprovada a origem lícita, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos necessários à prática das operações, bem assim a condição de real adquirente ou vendedor, o desembaraço ou a entrega das mercadorias na importação fica condicionado à prestação de garantia, até a conclusão do procedimento especial.

Destaca-se que o procedimento especial de fiscalização disciplinado na IN SRF nº 228/02 tem por foco a EMPRESA, sendo aplicado sobre a matriz da empresa fiscalizada. A unidade da Receita Federal do Brasil responsável pelo desenvolvimento deste procedimento é aquela que tenha jurisdição sobre a cidade na qual se localize a matriz da empresa.

O fato que propicia o implemento do procedimento especial de fiscalização disciplinado pela Instrução Normativa nº 228/02 **são indícios de incompatibilidade entre os volumes transacionados no comércio exterior e a capacidade econômica e financeira da empresa importadora**, consoante o estipulado em seu artigo 1º.

Por conseguinte, caso detectados **esses indícios, serão implementados efeitos próprios da Instrução Normativa nº 228/02**, tal qual estipulado em seu artigo 7º:

- a partir do momento em que é iniciado o procedimento da IN SRF nº 228/02, todas as mercadorias posteriormente importadas pela empresa sujeita ao procedimento, EM TODO O TERRITÓRIO NACIONAL, serão retidas pela Receita Federal do Brasil;

- o desembaraço ou a entrega das mercadorias na importação fica condicionado à prestação de garantia, até a conclusão do procedimento especial.

Portanto, **os efeitos próprios da Instrução Normativa nº 228/02** são procedimentos atinentes ao desembaraço aduaneiro, **cuja competência pelo seu implemento** em última análise cabe ao Sr. Inspetor de Alfândega.

Toda e qualquer mercadoria importada antes da instauração do procedimento, mas ainda não desembaraçada e entregue à empresa, será retida. Caso a empresa deseje desembaraçar alguma Declaração de Importação, poderá fazê-lo mediante prestação de garantia.

A seguir o quadro comparativo entre os mencionados procedimentos especiais:

|                                                                                        | Procedimento especial<br>previsto na IN SRF nº<br>206/02                                                                                                                                                                                                                                                                     | Procedimento especial<br>previsto na IN SRF nº<br>228/02                                                                                                                                                                                                                                                     |
|----------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Unidade da RFB<br>responsável pela<br>aplicação do<br>procedimento                     | Unidade da RFB de<br>despacho                                                                                                                                                                                                                                                                                                | Unidade de RFB de<br>jurisdição da empresa                                                                                                                                                                                                                                                                   |
| Foco do procedimento                                                                   | DI (mercadoria)                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | empresa                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
| Há possibilidade de<br>liberar as mercadorias<br>antes da conclusão do<br>procedimento | Apenas se for afastada a hipótese de fraude e havendo dúvidas quanto à exatidão do valor aduaneiro declarado. Nesse caso mercadoria (DI) poderá ser desembaraçada e entregue mediante a prestação de garantia, determinada pelo titular da unidade da SRF ou por servidor por ele designado, nos termos da norma específica. | Sim. Enquanto não concluído o procedimento especial pela unidade da RFB de jurisdição da empresa, todas as DI que esta empresa registrou ou venha a registrar em todo o país deverão ser retidas, porém é facultado à empresa obter a liberação das mercadorias mediante prestação de garantia para cada DI. |

#### \* O objeto do presente Auto de Infração

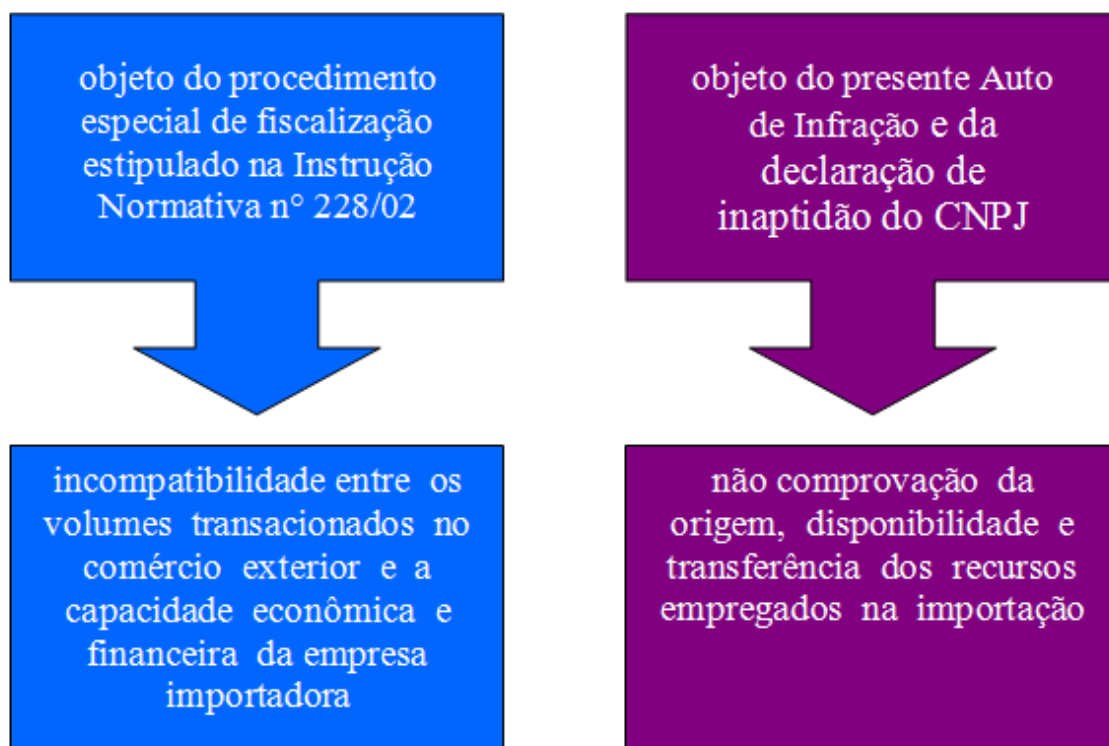
O objeto do presente Auto de Infração **não diz respeito** à procedimentos atinentes ao desembaraço aduaneiro - entrega das mercadorias na importação condicionada à prestação de garantia –.

O objeto do presente Auto de Infração diz respeito à:

- constatação pela fiscalização de uma conduta ilícita** por parte do importador – a não comprovação da origem, disponibilidade e transferência de recursos empregados na importação – conduta tipificada no §2º, do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76;
- aplicação de uma sanção** – a multa equivalente ao valor aduaneiro (100% do V.A.) em substituição à pena de perdimento (§3º, do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76 )

Percebam o seguinte:

- **o objeto** do procedimento especial de fiscalização estipulado na Instrução Normativa nº 228/02 **é a incompatibilidade entre os volumes transacionados no comércio exterior e a capacidade econômica e financeira da empresa importadora;**
- **o objeto** tanto da presente ação fiscal quanto da declaração de inaptidão da inscrição da pessoa jurídica no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas – CNPJ **é a não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas operações de importação.**



Portanto, são  **fatos dispares**  que põe por terra a argumentação esposada na impugnação.

No mais, há que se ressaltar a distinção de competências entre os procedimentos, a saber:

- a) Instauração do procedimento especial de fiscalização com base na Instrução Normativa nº 228/02, **cuja competência** fica a cargo do Sr. Inspetor de Alfândega;
- b) No caso de mercadoria desembaraçada consumida, revendida ou não localizada, o lançamento da multa equivalente ao valor aduaneiro (100% do V.A.), e uma vez esse lançamento impugnado **a competência para o seu julgamento** fica a cargo da Delegacia Regional de Julgamento; e
- c) A declaração de inaptidão da inscrição da pessoa jurídica no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas – CNPJ, com base no §1º

do artigo 81 da Lei nº 9.430/96, **cuja competência** fica a cargo do Delegado da Receita Federal do Brasil da circunscrição da Matriz da empresa.

O caso em análise diz respeito ao item (2) - **competência para o julgamento da multa equivalente ao valor aduaneiro (100% do V.A.)** a cargo da Delegacia Regional de Julgamento.

Assim como o julgamento no âmbito da Delegacia Regional de Julgamento **não interfere** nos demais procedimentos, a recíproca é verdadeira, pois se tratam de **competências distintas**.

O próprio Acórdão de Impugnação comunga com esse entendimento, ao afirmar que:

*Importante registrar, por oportuno, que a apuração dos fatos e as provas concernentes ao presente processo são autônomas em relação àquelas que embasaram o Parecer nº 991/07 elaborado pelo SEORT/ALFÂNDEGA/PORTO DE VITÓRIA;*

Um breve comentário a respeito da declaração de inaptidão da inscrição da pessoa jurídica no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas – CNPJ: este Relator advoga que se trata de um **ato discricionário**, onde o Delegado da Receita Federal do Brasil da circunscrição da Matriz da empresa possui uma margem para avaliar as consequências e efeitos do ato, mesmo porque o legislador não estabeleceu quaisquer parâmetros. Uma empresa que possui um número pequeno de operações de importação sem comprovação da origem dos recursos e instalações, ainda que parcas, e com empregados deve ter um tratamento diverso daquela que não comprove qualquer origem de suas operações de importação e não possua nenhuma estrutura e sem empregados.

O que se quer enfatizar é que a declaração de inaptidão da inscrição da pessoa jurídica no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas – CNPJ necessita de um critério, uma dosagem, que só a partir da análise da realidade constatada será possível se auferir.

Feito esse adendo, a exigência da multa equivalente ao valor aduaneiro (100%), a partir da incidência do §2º c/c §3º do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76, tem por gênese o Lançamento Vinculado por parte da autoridade fiscal e se submete ao rito do Procedimento Administrativo Fiscal, Decreto nº 70.235/72.

Portanto, são esferas distintas e independentes, não podendo a decisão de uma interferir na outra, porque possuem critérios de avaliação distintos quanto aos seus resultados.

- NECESSIDADE DE REABERTURA DE PRAZO PARA DEFESA  
DIANTE DA MODIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO - AUSÊNCIA -  
CERCEAMENTO DE DEFESA

É alegado às folhas 08 e 09 do Recurso Voluntário pela empresa Gama Comercial:

*Em respeito aos princípios do contraditório, da motivação, da ampla defesa, do devido processo legal e da segurança jurídica,*

*eventual mudança de motivação do ato de lançamento inicial DEVE impor o reconhecimento de ofício da nulidade do Lançamento ou do Auto de Infração, demandando obrigatória lavratura de NOVA Notificação de Lançamento ou de Auto de Infração, observando os prazos decadenciais e o direito de defesa; nunca a correção.*

*A fase de julgamento examinada somente a legalidade do lançamento tributário, especialmente sobre a relação de pertinência entre os elementos contidos na Notificação de Lançamento ou no Auto de Infração, a situação fática concreta atribuível ao sujeito passivo e o seu embasamento jurídico, por meio da observância dos preceitos constitucionais e legais.*

*Não há que se confundirem as funções administrativa (lavratura da Notificação de Lançamento ou do Auto de Infração) e executiva (diligências e providências pertinentes à retificação da Notificação de Lançamento ou do Auto de Infração), com a função de julgamento (Decisão acerca da legitimidade do lançamento tributário).*

*Aos órgãos de julgamento compete a função de decidir a lide processual administrativa, já que sua competência é haurida pelo art 5, incisos LV e LV1, ao passo que a da autoridade lançadora tem fundamento no art 142 do CTN e no poder/dever de tributação constitucional.*

*Assim, a autoridade administrativa ou mantém a Notificação de Lançamento ou o Auto de Infração (de forma total ou parcial) ou decretando a respectiva insubsistência e inerente cancelamento dos débitos fiscais.*

Para discorrer sobre a questão levantada, é mister responder a duas indagações:

1. Qual a exigência discutida no presente Auto de Infração?
2. Qual o seu fato gerador?

A resposta a essas duas singelas questões demonstram a absoluta incongruência da argumentação esposada na impugnação, bem como da jurisprudência administrativa por ela transcrita.

A exigência discutida no presente Auto de Infração é a **multa equivalente ao valor aduaneiro** (§3º, do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76) decorrente da **substituição da pena de perdimento** por dano ao Erário, em função da prática de interposição fraudulenta de terceiros ( inciso V, §2º do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76).

E então se segue a outra questão: qual o fato gerador da pena de perdimento ou da multa equivalente ao valor aduaneiro?

E a resposta categórica salta aos olhos: **Não há o que se falar em fato gerador** para pena de perdimento ou multa equivalente ao valor aduaneiro, porque a exigência discutida, embora proveniente de um lançamento, na sua gênese está presente **um ato ilícito aduaneiro**, enquanto que o fato gerador é uma atividade lícita reveladora de riqueza.

A pena de perdimento, pautada no artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76, não possui natureza tributária. Sua finalidade é dispare da arrecadação de tributos. A aplicação da pena de perdimento tem por propósito a vedação que determinadas mercadorias cheguem ao mercado interno, seja pelo modo ilícito que ocorreu a sua importação, seja pela própria natureza da mercadoria importada de circulação proibida.

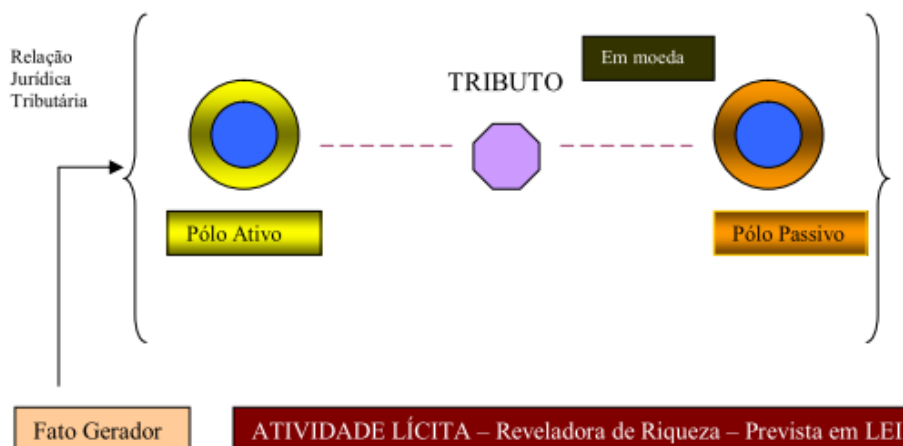
A natureza jurídica da pena de perdimento é de **sanção da espécie administrativa**, proveniente do exercício do poder de polícia pela fiscalização aduaneira

O conceito de tributo, esculpido no artigo 3º do Código Tributário Nacional, assim determina:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, **que não constitua sanção de ato ilícito**, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (Grifo Nosso)



O fato gerador é o instituto responsável pela natureza jurídica específica do tributo, a luz do caput do artigo 4º do Código Tributário Nacional. Fato gerador necessariamente possui natureza dispare de ato ilícito.



Dar tratamento tributário a pena de perdimento oriunda de ato ilícito (dano ao Erário) é subverter o próprio conceito lapidar de tributo atribuído pelo artigo 3º do Código Tributário Nacional.

Muitos se pegam na letra do artigo 96 do Código Tributário Nacional para dar uma conotação de infração tributária à pena de perdimento.

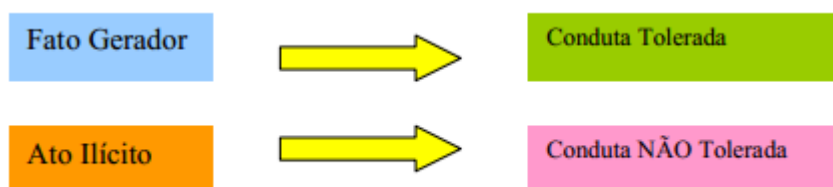
Tributo não advém de prática de ato ilícito. Tributo não é sanção. Tributo não possui sua gênese a partir da violação do direito de alguém; não possui natureza de reparação. A gênese de um tributo é um fato gerador, jamais um ato ilícito **que acarreta a aplicação da pena de perdimento**.

Entende-se que não observar essa interpretação é violar o rigor conceitual do artigo 3º do Código Tributário Nacional ao definir tributo: ... *que não constitua sanção de ato ilícito. Pena de perdimento decorre de ato ilícito, logo não pode ter tratamento de tributo*.

A similaridade reside que ambas as condutas são tipificadas, portanto definidas em Lei. A mesma Lei que elege a conduta dita seus efeitos caso praticada por um sujeito de direito.

Contudo, ao se negar a distinção da natureza jurídica entre a incidência da multa equivalente ao valor aduaneiro (100% do V.A.) **em substituição à pena de perdimento e de tributo**, sem ao menos atentar para **suas respectivas gêneses**, deturpa-se conceitos cristalizados que o legislador quis separar:

- A gênese da relação jurídico tributária é uma conduta comissiva, uma PRÁTICA LEGAL e incentivada do ponto de vista sócio-econômico, na medida em que é um fato revelador de riqueza, que o Estado legitimamente se apropria de um quinhão;
- A gênese da pena de perdimento é uma conduta - que pode ser tanto omissiva quanto comissiva - e **possui natureza jurídica de ato ilícito**. Uma PRÁTICA REPUDIADA do ponto de vista jurídico, que o legislador entendeu por bem NÃO TOLERAR.

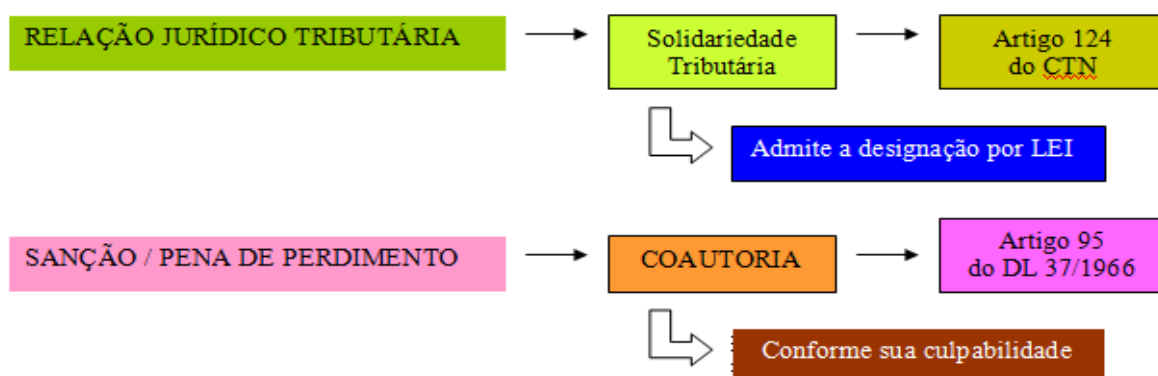


A relação jurídico tributária, cujo objeto é o tributo, por gênese **um ato lícito**, definido em Lei como fato gerador.

A multa equivalente ao valor aduaneiro, exigida no presente Auto de Infração, tem por gênese **um ato ilícito** cuja a sanção é a **pena de perdimento**.



As consequências dessa distinção são bem palpáveis quanto aos efeitos jurídicos:



Para complementar a exposição, transcreve-se os artigos 94 e 95 do Decreto-Lei nº 37/66:

Art.94 - Constitui infração **toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária**, que importe inobservância, por parte da pessoa natural ou jurídica, de norma estabelecida neste Decreto-Lei, no seu regulamento ou em ato administrativo de caráter normativo destinado a completá-los.

§ 1º - O regulamento e demais atos administrativos não poderão estabelecer ou disciplinar obrigação, nem definir infração ou cominar penalidade que estejam autorizadas ou previstas em lei.

§ 2º - Salvo disposição expressa em contrário, a responsabilidade por infração independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Art.95 - Respondem pela infração:

I - **conjunta ou isoladamente**, quem quer que, de qualquer forma, **concorra para sua prática, ou dela se beneficie**;

(...)

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. [\(Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001\)](#)

VI - **conjunta ou isoladamente, o encomendante** predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora. [\(Incluído pela Lei nº 11.281, de 2006\)](#)

(Grifo e negrito nossos)

Esse arrazoado tem por objetivo demonstrar a incongruência da argumentação analisada, por invocar fundamentos próprios do Código Tributário Nacional.

#### - AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO PARA MODIFICAR O LANÇAMENTO

É alegado às folhas 13 do Recurso Voluntário da empresa Gama Comercial:

*No Auto de Infração constou que a penalidade foi aplicada à recorrente em razão da conclusão do I. Auditor Fiscal ao término do procedimento especial de fiscalização previsto na V IN/SRF nº 228/02, o qual resultou na proposta de Representação para Fins de Inaptdão do CNPJ da empresa.*

*FRISE-SE que o enquadramento utilizado pelo I. Auditor Fiscal na lavratura do Auto de Infração decorreu de meras ilações, as quais foram todas refutadas pela recorrente por ocasião da apresentação da contraposição, inclusive sendo apreciada pela autoridade competente, qual analisou toda a defesa e os documentos apresentados sendo que, ao final, concluiu através do Parecer nº 991/07 (SEORT), que não ocorreu as irregularidades apontadas pelo I. Auditor Fiscal, razão pela qual julgou pela insubsistência daquelas alegações que motivaram o ato.*

*Portanto, conclui-se, que o I. Auditor Fiscal CONDENOU a recorrente contrariamente ao resultado final daquele processo administrativo, o qual foi devidamente apreciado pela autoridade competente para tal. Ou seja, o auto de Infração jamais poderia ter sido lavrado haja vista que os motivos que ensejaram aquela atuação foram julgados INSUBSISTENTES pelo Inspetor da Alfândega do Porto de Vitória, que tomou NULA toda a atuação realizada pelo I. Auditor Fiscal no procedimento especial de fiscalização.*

*(Grifos próprios do original)*

Boa parte da argumentação apresentada já foi analisada em tópicos anteriores. A argumentação referente ao Parecer 991/07 SEORT se confunde com o mérito e lá será analisada.

#### **Do Mérito.**

##### - O EXERCÍCIO DOS CONTROLES ADUANEIROS

Para a instauração de Ação Fiscal há a necessidade de se selecionar a empresa a ser fiscalizada. Para que as chances de acerto na escolha da empresa a ser fiscalizada sejam maiores, é recomendável que a seleção se realize a partir de algumas das seguintes fontes:

#### ● Representações Externas Fundamentadas

Devem ser valorizadas as representações externas que já tragam os elementos indiciários que as fundamentem. Não devem ser confundidas com as demandas externas requisitórias, às quais devem ser encaminhadas para a fiscalização sem passar por crivo de seleção, passando apenas por eventual complementação.

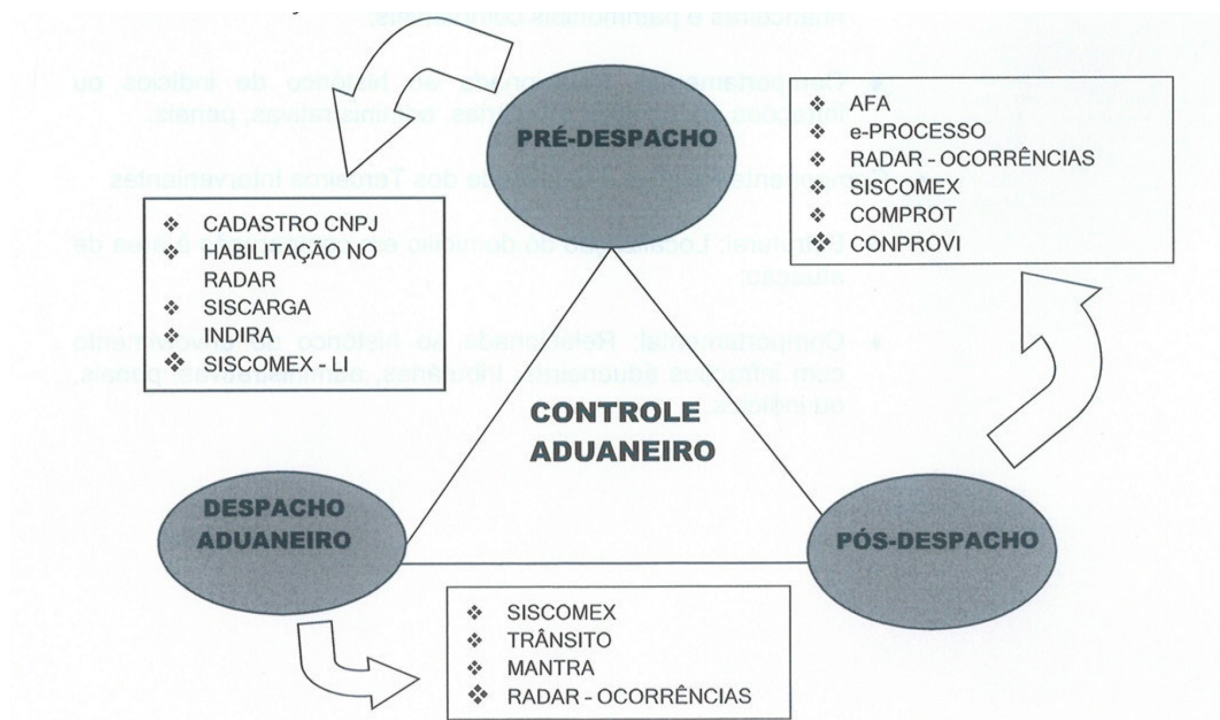
### ● Representações Internas

Geralmente, são representações de alta qualidade, elaboradas por servidores da RFB. Normalmente já vêm instruídas com os elementos indiciários. Costumam ser oriundas da Habilitação, da Fiscalização em zona secundária ou do Despacho Aduaneiro.

### ● Seleção Interna

É o emprego de técnicas de cruzamento de informações fiscais e aduaneiras visando identificar um conjunto de empresas que possuam maior probabilidade de estar atuando como interpоста pessoa.

A seguir temos uma representação dos sistemas de informações disponibilizados pelas diferentes instâncias do controle aduaneiro durante as operações de importação, os quais acumulam informações que podem ser utilizadas na seleção interna:



Além das informações obtidas durante o controle aduaneiro, temos várias outras que são oriundas dos sistemas de fiscalização e arrecadação de tributos internos. Estas podem ser conjugadas com as informações de origem aduaneira, potencializando um aumento da qualidade e efetividade da seleção interna.

A seleção interna na área da Interposição Fraudulenta normalmente considera diversos aspectos de uma empresa como a sua regularidade fiscal, rendimentos dos seus sócios, número de funcionários, etc., sendo considerado um trabalho de certa complexidade.

Normalmente não utiliza qualquer informação externa como denúncias ou representações, apenas informações contidas nos bancos de dados da RFB; visando a análise dos principais componentes de risco, tais como:

- Logística: tipo de mercadoria, embalagem, rota, via de transporte, país de procedência;
- Relativa à Transação Comercial: país de aquisição, forma de pagamento, marca x origem.
- Componente Relativa à Qualidade dos Importadores
- Estrutural: Condições financeiras para a realização das operações, sócios com conhecimento do negócio, condições financeiras e patrimoniais compatíveis;
- Comportamental: Relacionada ao histórico de indícios ou infrações aduaneiras, tributárias, administrativas, penais.
- Componente Relativa à Qualidade dos Terceiros Intervenientes;
- Estrutural: Localização do domicílio em comparação à área de atuação;
- Comportamental: Relacionada ao histórico de envolvimento com infrações aduaneiras, tributárias, administrativas, penais, ou indícios.

A ausência de informação sobre o adquirente ou o encomendante do bem importado no registro da Declaração de Importação, **prejudica o exercício efetivo dos órgãos responsáveis pelos controles aduaneiros.**

#### - O CONCEITO DE INTERPOSIÇÃO EM OPERAÇÃO DE IMPORTAÇÃO

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

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

*ato ou efeito de interpor(-se)*

*Locuções*

##### ***i. de pessoa jur***

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

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

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

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

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

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

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

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

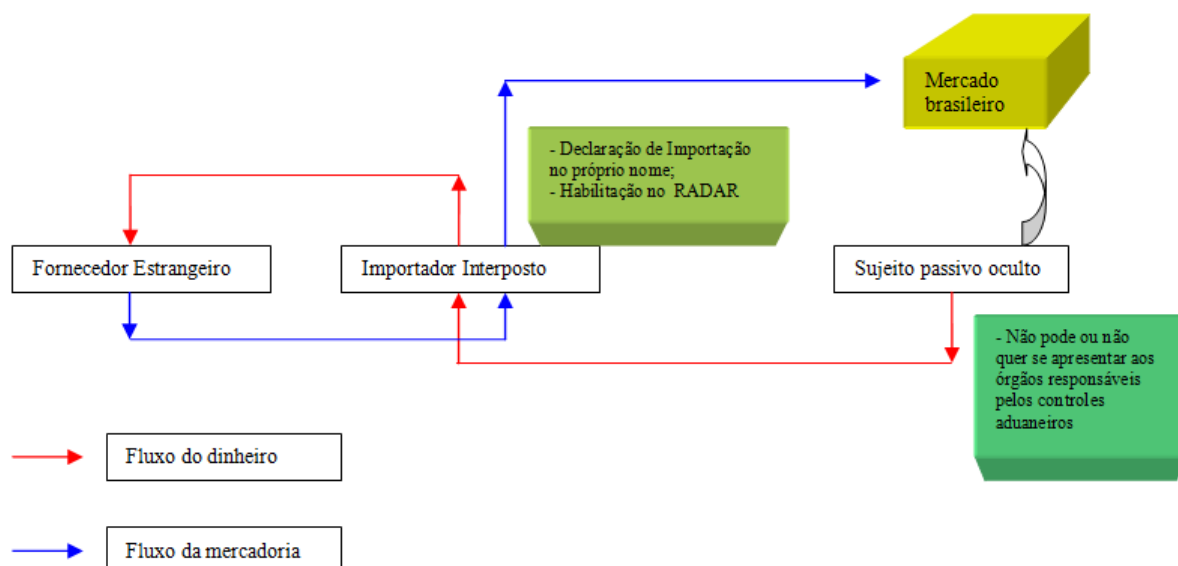
1. O **importador** → aquele que se apresenta às autoridades aduaneiras como responsável pela nacionalização da mercadoria.

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

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

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

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



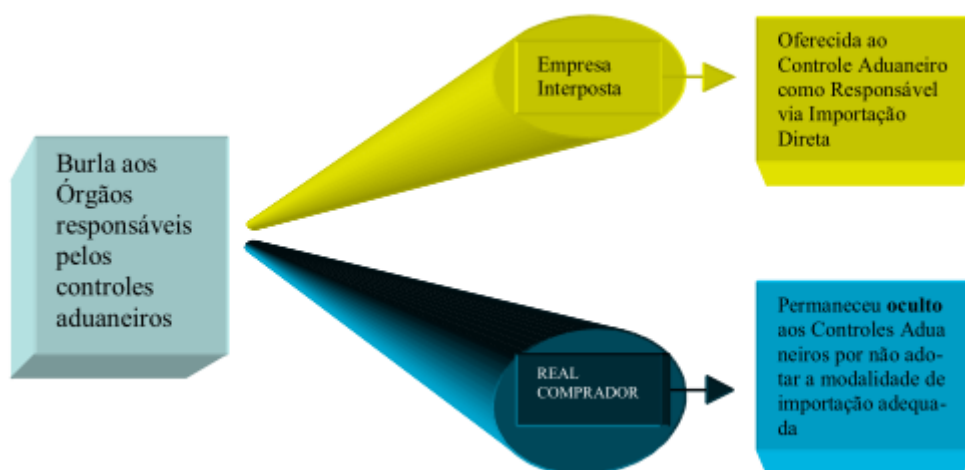
É de se frisar que é perfeitamente possível, à luz da legislação aplicável, que **terceiro utilize o importador** para obter produto importado no mercado interno.

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

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

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

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



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

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

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

❖ Decreto Lei nº 1.455/76:

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

❖ Formas de constatação da existência do sujeito passivo oculto

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

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

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

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

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

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

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

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

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

1. **Prática efetiva da interposição fraudulenta de terceiros (Ocultação)** – Conduta infracional tipificada no inciso V do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76 – É a constatação da ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável através de fraude ou simulação. Sua inspiração vem da **norma geral antielisiva do Parágrafo Único do artigo 116 do CTN**, que pode estar relacionada ou não com a legislação que

cuida do crime relacionado à ordem tributário e a “lavagem de dinheiro”, responsável por municiar a fiscalização para o combate da interposição fictícia de pessoas em operações de comércio exterior, o que implica na necessidade de comprovação, mediante **a demonstração por parte da fiscalização, de quem é de fato o real sujeito passivo beneficiado**. Aplicação do processo conhecido como “*follow the money*”.

- 2. Prática presumida da interposição fraudulenta de terceiros** – Conduta infracional tipificada no §2º do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76 – Advém de uma presunção legal, o que acarreta ao importador/exportador a necessidade comprovar a origem, disponibilidade e a transferência, dos recursos empregados em operações de comércio exterior. Sua inspiração vem não só da norma geral antielisiva já citada, como também do artigo 1º da Lei nº 9.613/98 e municia a fiscalização com um mecanismo de controle para coibir a prática, pelo sujeito ocultado, do crime relacionado à “lavagem de dinheiro” por sucessivas operações internacionais, podendo estar relacionado com outras irregularidades tributárias, como por exemplo, fraude no preço/valor declarado (sub ou superfaturamento).

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

◊ Artigo 11 da IN SRF nº 228/2002:

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

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

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

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

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

[http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0\(Redacao\\_dada\)](http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0(Redacao_dada))

pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1678, de 22 de dezembro de 2016)

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

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

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

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

❖ Infrações decorrentes de cada prática de interposição fraudulenta de terceiros

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

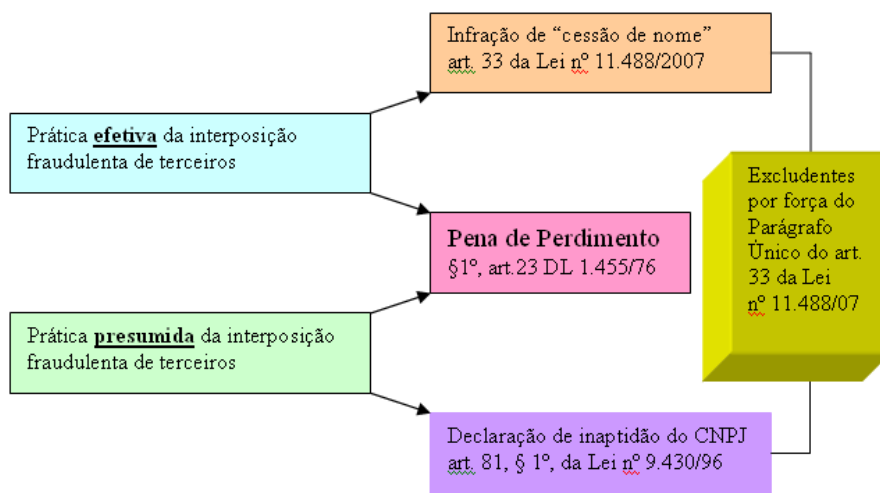
- ♦ **Uma infração tipificada no inciso V, do artigo 23, do Decreto Lei 1.455/76**, punível com a aplicação da pena de perdimento, tendo por destinatário o real adquirente da mercadoria e consequente conversão em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria no caso de que não seja localizada ou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

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

- ♦ **Uma infração tipificada no §2º, do artigo 23, do Decreto Lei nº 1.455/76**, punível com a aplicação da pena de perdimento e consequente conversão em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria no caso de que não seja localizada ou que tenha sido consumida, **tendo por destinatário o importador de direito (INTERPOSTO), em razão da não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na importação. Uma infração própria, já que para cometê-la o agente**

deve ter a condição de ser importador devidamente habilitado no SISCOMEX.

- ♦ **Outra infração tipificada no artigo 81, §1º, da Lei nº 9.430/96**, que determina a **declaração de inaptidão** da inscrição da pessoa jurídica no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas – CNPJ, **que não comprove** a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior.



Coaduna-se para essa constatação, o seguinte artigo:

♦ Artigo 99 do Decreto-Lei nº 37/66:

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

(Grifo e Negrito Nossos)

✱ Do ônus probatório

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

- Na **prática efetiva** o **ônus probatório** é da **fiscalização**: Cabe à ação fiscal reunir os elementos que indicam a ocorrência da interposição fraudulenta de terceiros **entre o importador interposto e o sujeito passivo oculto**.
- Na **prática presumida** o **ônus probatório** é do **importador**: Cabe ao importador a comprovação da **origem, disponibilidade e transferência de recursos empregados**

na importação, na forma do §2º, do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76.

❖ A caracterização da infração

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

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

- **Infração 1**: O uso de interpostas pessoas como instrumento (meio) para acobertar a **identificação do responsável pela importação (OCULTAÇÃO)** por infração contra o **sistema tributário nacional (FRAUDES FISCAIS/SIMULAÇÃO)**.
- **Infração 2**: O uso de interpostas pessoas como instrumento (meio) para acobertar a **identificação do responsável pela importação (OCULTAÇÃO)** por infração contra o **sistema financeiro nacional (LAVAGEM DE DINHEIRO/SIMULAÇÃO)**.

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

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

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

✱ A sanção prevista

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

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

- **Pena de perdimento** → se a mercadoria em situação irregular for apreendida pela fiscalização ( **rito aplicado**: artigo 27 do Decreto Lei nº 1.455/76 ); **ou**
- **Multa equivalente ao valor aduaneiro (100% do valor aduaneiro)** → se a mercadoria passível de perdimento não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida ( **rito aplicado**: Decreto nº 7.574/2011).

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

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

■ A PRÁTICA EFETIVA DE INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE DE TERCEIROS

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

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

✱ A identificação do importador interposto e do sujeito passivo oculto

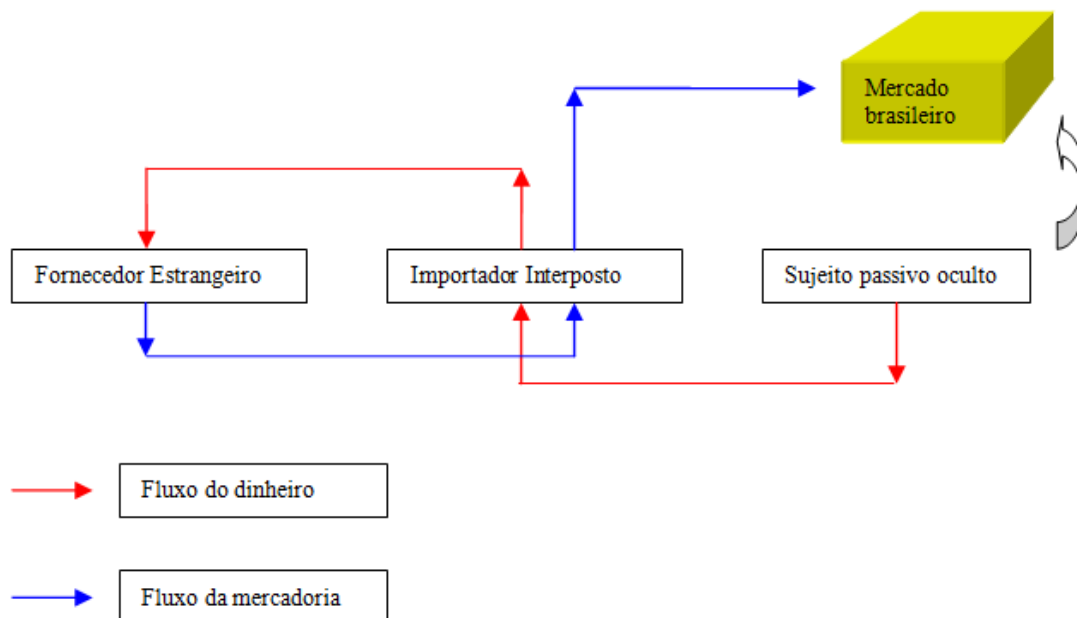
Salienta-se que esse é o primeiro passo ou o pressuposto básico e necessário para a caracterização da **prática efetiva**, mas longe de ser o suficiente.

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

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

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

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



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

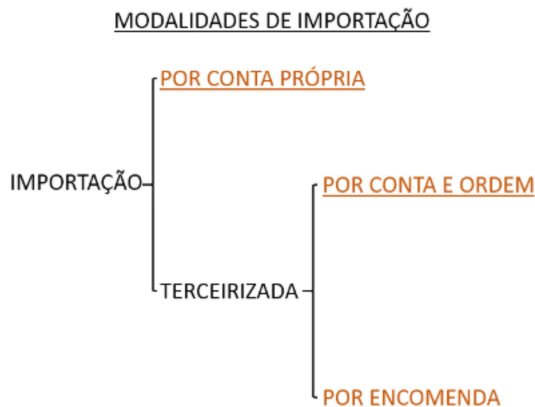
- a destinação integral e imediata das mercadorias importadas;
- o conhecimento prévio ao registro da DI do destinatário das mercadorias importadas;
- rotulagem das mercadorias importadas com sinais de identificação do adquirente (logotipo, marcas etc.);
- especificidade das mercadorias que são importadas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

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

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

uma outra empresa (a importadora) para que esta, com seus próprios recursos, providencie a importação dessa mercadoria e a **revenda posteriormente para a empresa encomendante**.

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



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

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

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

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

A falta de indicação do encomendante ou adquirente na Declaração de Importação, bem como a ausência de habilitação de alguma das partes no Siscomex e a ausência de vinculação do contrato na Receita Federal caracterizam a situação de ocultação do

sujeito passivo ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, punível com a pena de perdimento das mercadorias (art. 23 - V, do Decreto-lei nº 1.455/76 com a redação dada pela Lei nº 10.637/02).

#### ❖ Das modalidades de Importação

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

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

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

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

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

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

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

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

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

**A resposta é SIM:**

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

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

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

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

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

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

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

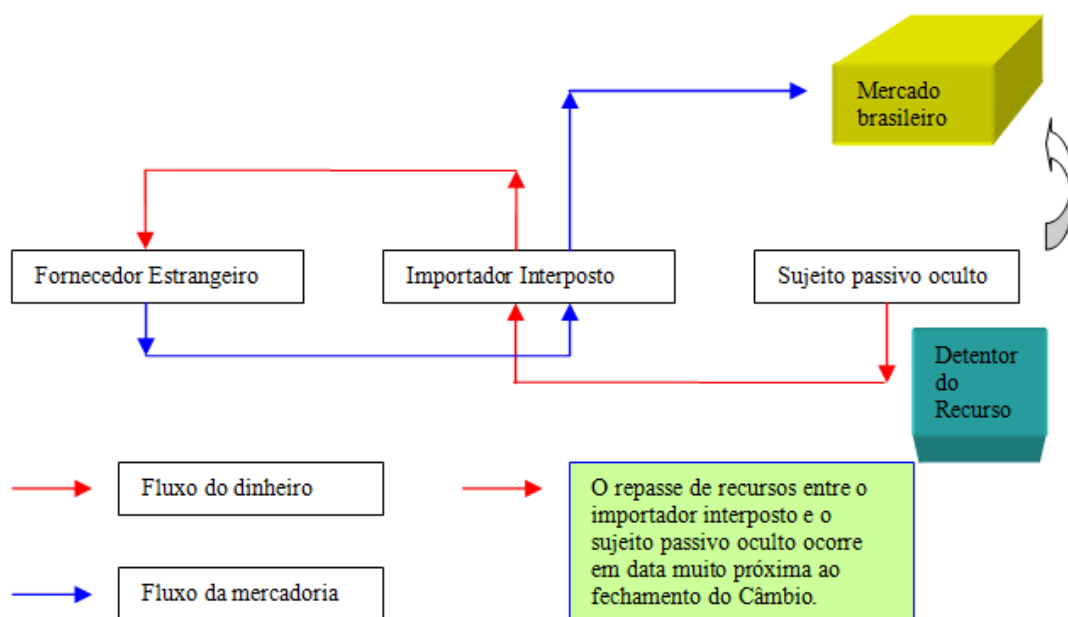
- Disciplinada pelos artigos 80, 81 da Medida Provisória nº 2.158/01-35 e artigo 29 da Medida Provisória nº 66/2002, regulamentada pela Instrução Normativa SRF nº 225, de 18 de outubro de 2002, **com definição jurídica dada pelo artigo 27 da Lei nº 10.637/02:**

Art. 27. A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro **presume-se por conta e ordem deste**, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.

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

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

O fluxograma nos auxiliará na visualização do contexto:



#### \* Identificação da modalidade de importação “por encomenda”

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Isso porque:

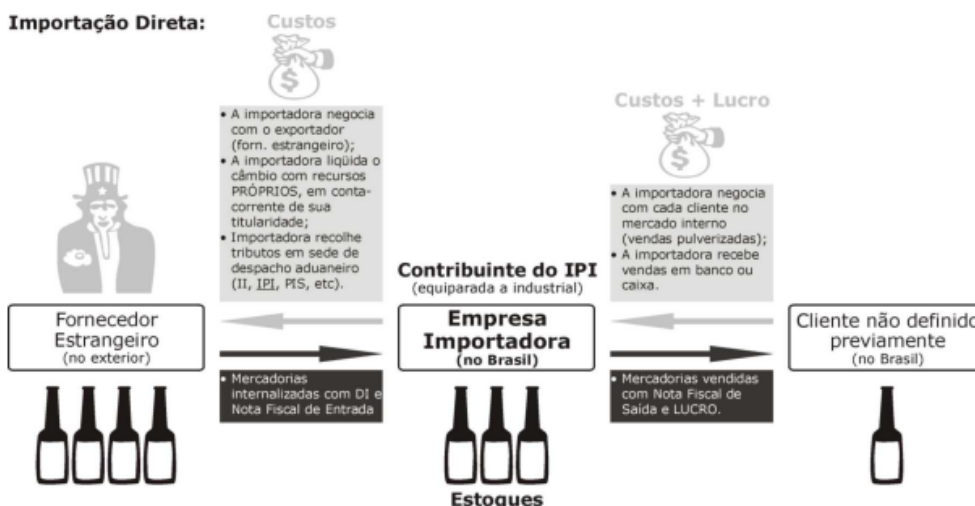
- na **Importação por “conta e ordem”** no momento da nacionalização – registro da Declaração de Importação – já existe no mercado interno comprador certo (ADQUIRENTE); e
- na **Importação por “encomenda”** no momento da nacionalização – registro da Declaração de Importação – já existe no mercado interno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

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

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

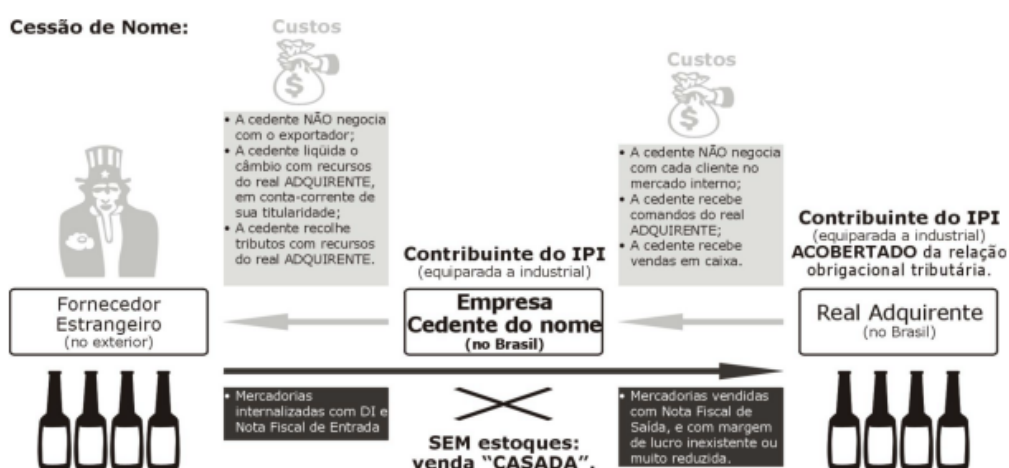
Na importação por encomenda, dado o seu conceito normativo inexistente qualquer **repasse de recursos**. Por isso, que o critério **tomada de risco** passa a ser relevante em sua caracterização.

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



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

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



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

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

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

Em uma operação de venda casada, como a promovida por uma interposta pessoa em operações de importação este risco é inexistente, já que toda operação de compra e venda foi previamente arranjada e seus termos são bem conhecidos no momento em que o importador promove o despacho aduaneiro das mercadorias.

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

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

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

E ainda se acrescenta:

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

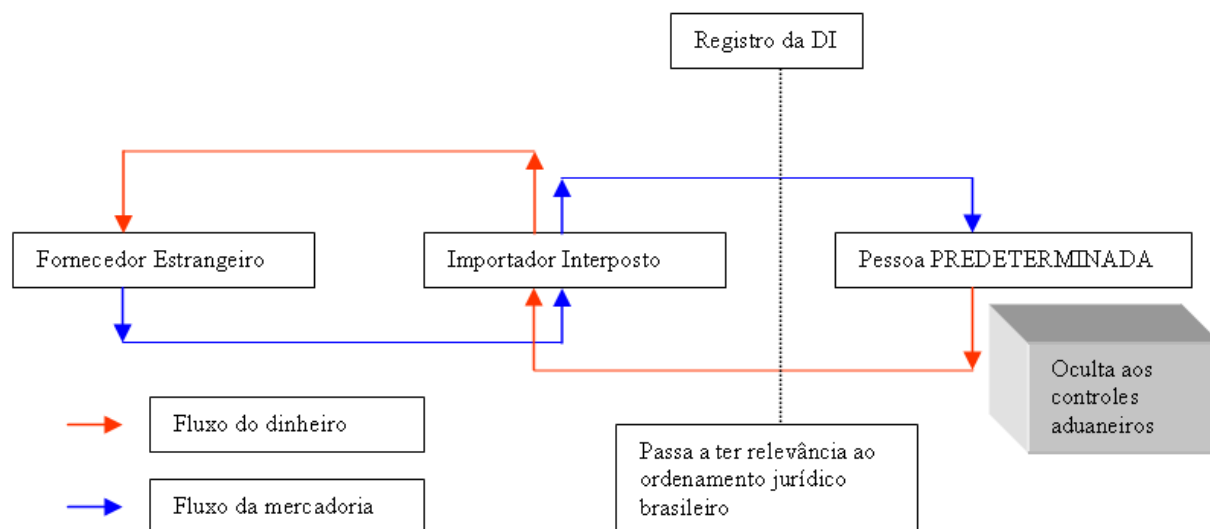
A ação da fiscalização aduaneira brasileira, com relação à mercadoria importada, só tem sentido a partir do seu ingresso no País. Esse momento a legislação precisa muito bem, inclusive em termos de minutos e até segundos: **é o registro da Declaração de Importação.**

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

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

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

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



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

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

§ 3o A importação promovida por pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado não configura importação por conta e ordem de terceiros ([Lei no 11.281, de 2006, art. 11, caput](#)).

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

(grifo e negrito nossos)

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

#### ✱ Identificação do responsável pela importação.

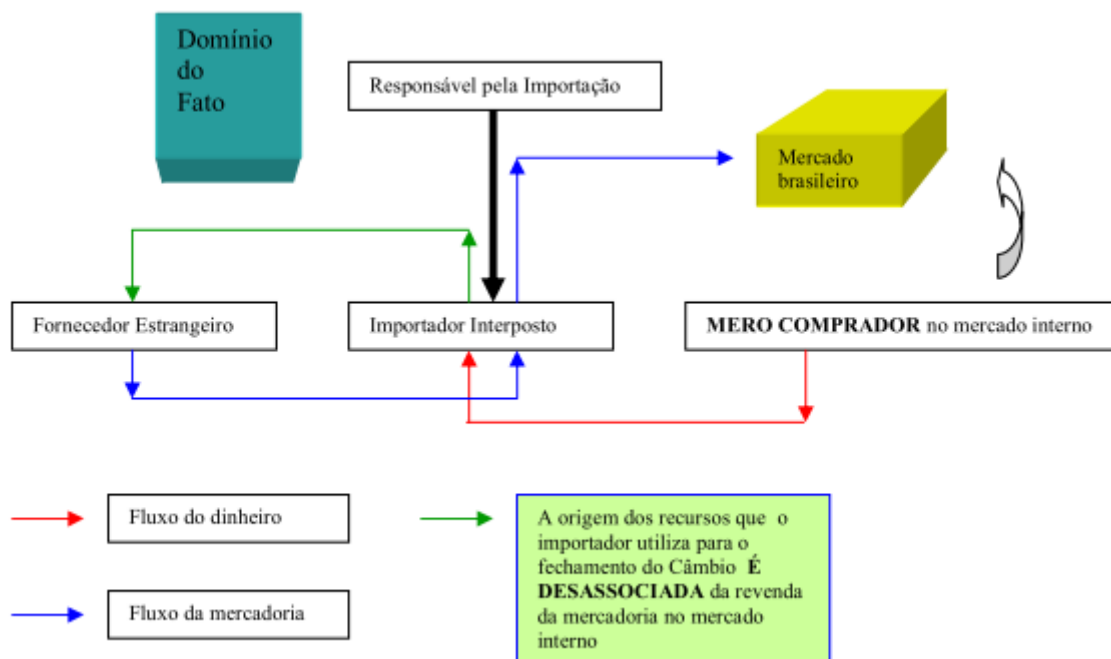
Está aqui diante de um **terceiro modo de identificação do liame entre o importador interposto e o sujeito passivo oculto**, à margem da modalidade de importação praticada: reconhecer quem foi o responsável pela importação.

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

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

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

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



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

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

**IMPORTANTE:** Se **não** for constatado o liame entre os assim denominados "importador interposto" e "sujeito passivo oculto", aquele que a fiscalização *a priori* identificou como REAL COMPRADOR no mercado interno perde essa qualificação e passa a ser tratado como um **"MERO COMPRADOR"**, **não cabendo** assim qualquer tipificação da conduta no inciso V, do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76.

❖ Demonstração da FRAUDE ou SIMULAÇÃO.

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

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

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

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

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

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

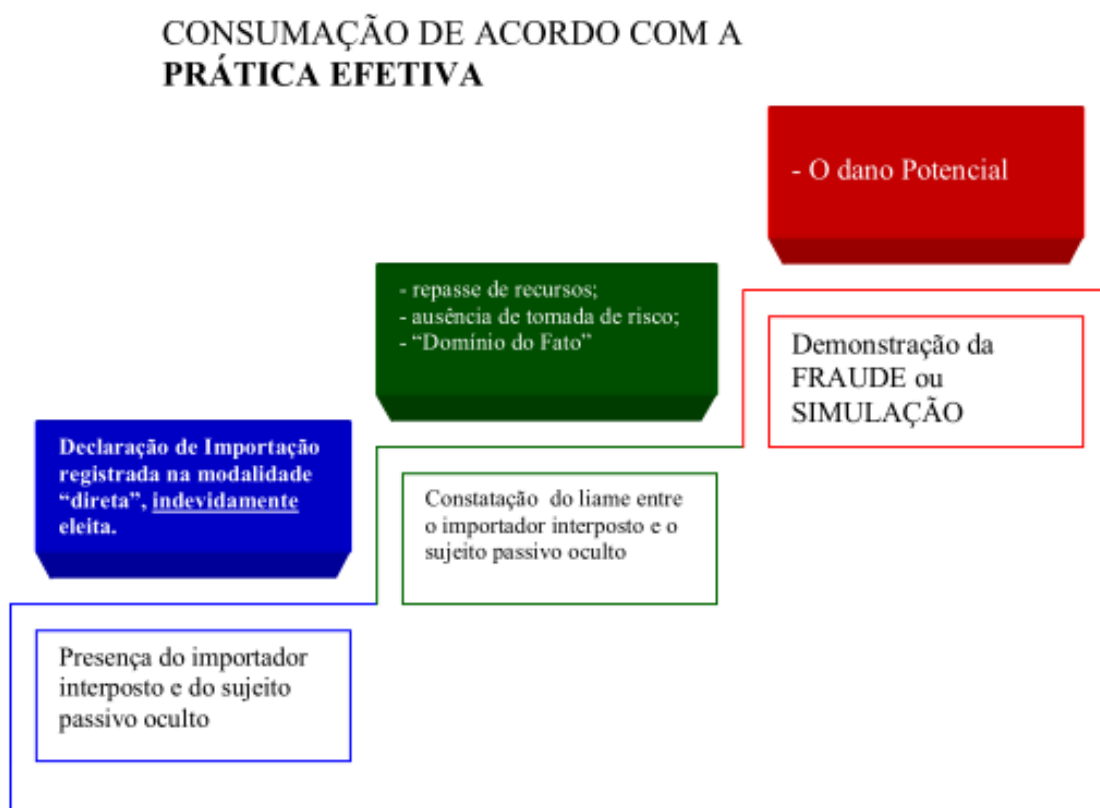
No ordenamento jurídico encontramos exemplos dessa acepção, em que a importação fraudulenta não necessariamente implica supressão ou redução do imposto devido. É o caso art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, com redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 (DOU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

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

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

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

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



Para tanto, transcreve-se trecho do Termo de Verificação Fiscal, às folhas 19 e 20 do processo digital:

*Por tudo que foi exposto até o presente momento, verifica-se que a contabilidade não está espelhando com fidedignidade as operações realizadas pela empresa e assim, pelo que foi até aqui relatado, há fortes indícios de que a fiscalizada não é a real adquirente das mercadorias importadas e que ocorria, portanto, a interposição de pessoas. Desta forma, mantivemos a continuidade da fiscalização e através de uma amostragem significativa, emitimos os Termos de Intimação Fiscal N° 02, N° 03, e N° 04, a fim de verificarmos a origem e a finalidade dos recursos monetários que ingressaram na empresa (anexos 09).*

*Após terem transcorrido mais de dois meses para atender as intimações, a empresa nos forneceu os documentos solicitados. Analisando-se os documentos que nos foram enviados, verificamos que a fiscalizada enviou-nos somente 01 (um) contrato que foi assinado com um de seus “clientes”. Neste contrato verifica-se que a auditada não é a real adquirente das mercadorias, pois no mesmo é contratado que as operações só serão realizadas mediante adiantamento de recursos monetários (anexos 10).*

*De posse dos documentos, e em virtude da enorme quantidade de dados a serem verificados, inicialmente, utilizando-se os “Compact Disc” (CDs) enviados pela empresa, criamos o Demonstrativo das Notas Fiscais Emitidas (anexos 12). Os dados constantes neste demonstrativo foram obtidos nos dados informados pela empresa na relação de notas fiscais (anexos 05) e na relação de identificação dos recursos monetários recebidos (anexos 11), os quais foram entregues, também, em “CD”. Analisando-se o referido demonstrativo, concluímos que as informações prestadas pela fiscalizada não correspondiam à realidade. Em nossa análise constatamos as seguintes ocorrências:*

*depósitos realizados em data anterior a de emissão das notas fiscais de saídas, caracterizando, assim, adiantamentos;*

*valores depositados superiores aos valores totais constantes nas notas fiscais de saídas;*

*valores depositados inferiores aos valores totais constantes nas notas fiscais de saídas;*

*valores depositados em datas bem posteriores à data de emissão das notas fiscais de saídas (há casos em que a diferença de data é superior a um ano);*

*um mesmo depósito referindo-se a notas fiscais de saídas emitidas em datas bem diferentes;*

*informação de que os depósitos referiam-se à devolução de cheques;*

*Notas fiscais informadas nas planilhas de identificação dos recursos monetários recebidos não*

*localizadas nas planilhas de notas fiscais. f)*

*O conjunto de fatos apurados levou-nos a emitir o Termo de Intimação Fiscal Nº 05 (anexos 13) para verificarmos os dados constantes nas notas fiscais de saídas. Ao examinarmos as notas fiscais de saídas, verificamos que todas as notas que constam no Demonstrativo das Notas Fiscais Emitidas foram emitidas como vendas a vista e não como vendas a prazo, como informado anteriormente pela empresa. Desta forma, nas informações prestadas, verifica-se que os depósitos realizados em parcelas para diversas notas fiscais são comprovações de que as informações prestadas não correspondem à realidade dos recursos monetários recebidos pela fiscalizada. Além destes fatos, observamos outros, os quais nos levaram a fazer correções*

*no Demonstrativo das Notas Fiscais Emitidas elaborados pela fiscalização. Assim sendo, de posse do referido demonstrativo e de posse das notas fiscais, construímos o Demonstrativo do Saldo Bancário (onde é demonstrado o saldo bancário da empresa nas datas especificadas), o Demonstrativo dos Valores Excluídos (onde é demonstrado os valores que não foram considerados no fluxo financeiro e o motivo da exclusão) e o Demonstrativo do Fluxo Financeiro (onde é demonstrado o real saldo de recursos monetários da empresa disponíveis para pagamento das despesas aduaneiras realizadas). No Demonstrativo do Fluxo Financeiro, fica demonstrada a total falta de capacidade financeira da empresa para realizar as operações de comércio exterior no período fiscalizado (anexos 13).*

*Cabe destacar que quando foi gerado o Demonstrativo dos Valores Excluídos, todos os valores que foram creditados na conta "Obrigações Diversas", e que foram debitados na conta "Bancos" como depósitos, não foram considerados como recursos monetários da empresa, já que, em contabilidade, a essência deve prevalecer sobre a forma e, assim, neste caso, não fica caracterizado que a empresa assumiu uma obrigação de pagamento de algo. Tais registros contábeis caracterizam que a empresa assumiu a obrigação de uma prestação de serviço por ter recebido recursos monetários de terceiros, caracterizando, desta forma, que tais recebimentos de recursos monetários são, na realidade, adiantamentos realizados pelos reais adquirentes das mercadorias importadas pela fiscalizada.*

Portanto, em planilhas anexas ao Auto de Infração, a fiscalização identificou como origem dos recursos empregados nas operações de importação, clientes da empresa Gama Comercial no mercado interno, o que caracteriza modalidade de importação por "conta e ordem".

Como a figura do adquirente não aparece na Declaração de Importação, isso implica em burla aos controles aduaneiros e por conseguinte prática efetiva de interposição fraudulenta de terceiros, conduta infracional tipificada no inciso V, do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76.

É alegado às folhas 16 do Recurso Voluntário pela empresa Gama Comercial:

*Infeliz foi o procedimento do I. Auditor Fiscal do SEFIA, pois em momento algum deixou claro no Auto de Infração qual o dispositivo legal a recorrente infringiu, somente apontou os artigos que amparam o seu relatório final do procedimento especial de fiscalização da IN/SRF nº 228/02, como se não soubesse o andamento final daquele processo que estava arquivado, já nulo, então utilizou esse Relatório para embasar o auto de infração, contrariando as ordens do Inspetor, o que demonstrou a total MÁ FÉ do I. Auditor Fiscal do SEFIA já manifestada inicialmente, quando ao invés de enviar uma intimação solicitando todos os documentos, foi solicitando aos poucos, para que a fiscalização perdurasse no tempo.*

*A Decisão proferida no referido Processo Fiscal emitida pelo SEORT da IRF/Vitória foi muito clara quando julgou insubsistente o Relatório e todas as irregularidades apontadas pelo I. Auditor Fiscal e, por consequência, anulando a acusação que a recorrente não teria utilizado recursos próprios para sua atividade.*

*Através dessa Decisão da autoridade competente, acabou-se com a possibilidade de prosperar qualquer infração porventura levantada por tal relatório. E é isso que consta claramente do Parecer nº 991/07 e que deixa claro em diversas passagens de seu teor, como o do primeiro parágrafo da página 17:*

*“A representação não merece prosperar, pois a ausência da comprovação acima citada trazida pela fiscalização, capaz de fundamentar suas conclusões, faz subsistir incólume o entendimento firmado no presente parecer”.*

Mais adiante, o Recorrente apresenta trecho do Parecer nº 991/07:

*“Ademais, inexistente comprovação de que o contribuinte tenha utilizado algum meio fraudulento objetivando burlar os encargos tributários, de modo que se afigura exorbitante a decretação de inaptidão do CNPJ da mesma”.*

*“O princípio da segurança jurídica consubstancia-se na necessidade e adequação dos meios empregados para que atinja os desideratos que a lei almeja. In casu, não se configurando a interposição fraudulenta, bem como havendo possibilidade da determinação de providência extremamente gravosa ao contribuinte, novamente menciono que se afiguraria demasiada a pena imposta”.*

*“Desta forma, do quanto foi exposto, ressaltando-se as vênias cabíveis, e considerando que os fatos levantados pela fiscalização não configuram irregularidades previstas na legislação para caracterização da declaração de inaptidão, manifesto entendimento de que deva ser acolhido o pleito sobre a insubsistência da representação, tomando-a sem efeito, haja vista as razões expendidas no presente parecer”.*

*“Todavia, não se pode conceber, em pleno Estado Democrático de Direito, como suficiente para ensejar imposição de qualquer penalidade, mesmo a mais branda, a inexistência de teto da empresa representada, não só pela efetiva demonstração de sua existência, mas também pela comprovação da origem dos recursos que agora se demonstra”.*

*(Grifos próprios do original)*

São necessárias as seguintes considerações:

1. Em momento algum o Parecer nº 991/07 SEORT aborda a questão da demonstração do trinômio origem, disponibilizados e transferência de recursos empregados nas operações de importação;
2. O Parecer nº 991/07 SEORT aborda a questão da declaração de inaptidão da inscrição da pessoa jurídica no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas – CNPJ, o que foge por completo do escopo da

---

prática efetiva de interposição fraudulenta de terceiros, tipificada no inciso V, do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76;

3. Sem querer invadir seara alheia, respeitando os motivos e fundamentos veiculados, mas parece claro, pelo menos para este Relator, que a declaração de inaptidão da inscrição da pessoa jurídica no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas – CNPJ foi denegada justamente porque se identificou a origem dos recursos empregados nas operações de importação, como sendo de terceiro identificado, o que implica em outra sanção.

Portanto, o Parecer nº 991/07 SEORT, ponto basilar da defesa da Recorrente empresa Gama Comercial, não tem substância para ilidir a ocorrência da prática efetiva de interposição fraudulenta de terceiros.

- Da empresa Menta & Mellow Comercial Ltda.

Foi identificada pela fiscalização como sendo a origem dos recursos empregados nas operações de importação praticadas pela empresa Gama Comercial e adquirente das mercadorias no mercado interno, o que implica sua condição de REAL COMPRADOR.

São encontradas provas de transferências de recursos da empresa Menta & Mellow Comercial Ltda (REAL COMPRADORA) para a empresa Gama Comercial (importador interposto) às seguintes folhas:

- 1881 do processo digital;
- 1883 do processo digital;
- 1887 do processo digital;
- 1889 do processo digital;
- 1891 do processo digital;
- 1893 do processo digital;
- 1895 do processo digital;
- 1897 do processo digital;
- 1899 do processo digital;
- 1905 do processo digital;
- 1907 do processo digital;
- 1909 do processo digital;
- 1911 do processo digital;

- 1913 do processo digital;
- 1915 do processo digital;
- 1917 do processo digital;
- 1919 do processo digital;
- 1933 do processo digital;
- 1935 do processo digital;
- 1939 do processo digital;
- 1941 do processo digital;
- 1943 do processo digital;
- 1945 do processo digital;
- 1949 do processo digital;
- 1959 do processo digital;
- 1963 do processo digital;
- 1975 do processo digital;
- 1979 do processo digital;
- 1991 do processo digital;
- 1993 do processo digital;
- 1995 do processo digital;
- 1997 do processo digital;
- 1999 do processo digital;
- 2001 do processo digital;
- 2003 do processo digital.

Esse quadro afasta a alegação da empresa Menta & Mellow Comercial Ltda de ilegitimidade passiva, pois sabia que estava adquirindo produto importado no mercado interno, na condição de ADQUIRENTE / REAL COMPRADOR – sem estar habilitada para tanto.

#### ▣ O DANO AO ERÁRIO

No caso em análise, o bem jurídico tutelado é o controle aduaneiro e esse controle foi violado, mediante a prática de fraude ou simulação tendente a burlar a Administração Aduaneira.

Por serem os Imposto de Importação e de Exportação tributos com caráter extrafiscal, o dano ao Erário não se relaciona apenas a questão de *“quanto de tributo deixou de ser recolhido”*. Até mesmo porque, pela própria natureza da fraude e simulação proporciona vantagens de outra natureza.

Mas mesmo assim, podem vir a serem detectadas vantagens irregulares relacionadas a não-incidência de impostos e contribuições decorrentes da prática de interposição fraudulenta de terceiros, muito embora não se mostrem imprescindíveis para configurar o dano ao Erário.

Para esclarecer o assunto, lista-se algumas dessas vantagens que podem ser auferidas indevidamente pela prática da interposição fraudulenta de terceiros:

Burlar os controles de habilitação para operar no comércio exterior: Para que uma pessoa, física ou jurídica, possa operar no comércio exterior, é necessário que a Receita Federal lhe conceda uma habilitação para acesso ao Siscomex – Sistema Integrado de Comércio Exterior. A pessoa deve possuir Radar. Procedimentos relacionados a essa habilitação estão previstos em atos normativos que estabelecem uma série de verificações fiscais atinentes à avaliação da capacidade operacional-econômico-financeira da empresa e ao confronto entre as informações prestadas no requerimento e aquelas constantes na base de dados da Receita Federal (auditoria preventiva).

Foi citado, em mais de uma oportunidade, que na interposição fraudulenta de terceiros aquele que não possui capacidade contributiva está intencionalmente exercendo o papel daquele que a possui, com o firme propósito de burla dos controles aduaneiros e fugir da exação tributária.

Mesmo que se alegue que a exação tributária foi paga pela interposta pessoa, portanto o Erário não deixou de efetuar o recolhimento que lhe cabia, a burla dos controles aduaneiros ocorreu, pois não é o real importador que se apresenta perante à fiscalização com o seu nome no despacho aduaneiro.

**A burla aos controles aduaneiros pode causar:**

- impedir que uma determinada empresa (adquirente) seja submetida ao procedimento de habilitação;
- impedir a equiparação, do real adquirente, à condição de estabelecimento industrial, contribuinte do IPI;
- impedir a aplicação das restrições e determinações previstas na legislação de "valor aduaneiro" e de "preços de transferência"; .
- impedir o conhecimento da verdadeira origem dos recursos;
- impedir atribuir ao adquirente a condição de responsável solidário pelos tributos incidentes na importação;
- impedir o devido registro contábil da propriedade dos bens, incluindo a composição de custos destes bens;

- propiciar o aproveitamento indevido de incentivos fiscais estaduais (ICMS), a chamada "guerra fiscal" entre os Estados da federação que, muitas vezes, apenas fomenta a criação, ou simulação de empresas com o fim único de se obter tais vantagens;

- impedir o efetivo controle aduaneiro e fiscal;

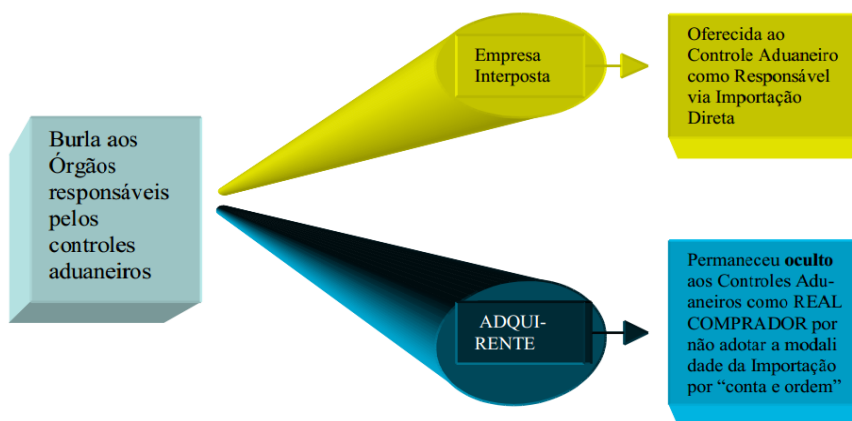
No caso específico da modalidade Importação por “conta e ordem” ainda podem ser listadas as seguintes burlas aos controles aduaneiros:

- A não vinculação do adquirente ao Importação por “conta e ordem”, no Siscomex, via Declaração de Importação;
- A não apresentação do adquirente, para fins da vinculação, de requerimento à unidade aduaneira da Receita Federal do Brasil com jurisdição sobre o seu estabelecimento matriz, indicando:

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

II – apresentação de cópia do contrato firmado entre as partes para a prestação dos serviços.

- A não habilitação do adquirente no RADAR;
- A não informação pelo Importação por “conta e ordem”, do número de inscrição do adquirente no CNPJ em campo próprio da Declaração de Importação;
- A exigência de garantia para autorização da entrega ou desembaraço aduaneiro de mercadorias, por parte do adquirente quando o valor das importações for incompatível com o capital social ou patrimônio líquido deste;



E ainda traz outros efeitos:

Blidir o patrimônio do real adquirente/encomendante: No caso de eventual lançamento tributário decorrente das operações, o real importador se beneficia de certa “imunidade” no âmbito patrimonial (cobrança de tributos e multa) e penal (conduta criminosa), uma vez que, aos olhos do Fisco, somente é conhecida a identidade da interposta pessoa.

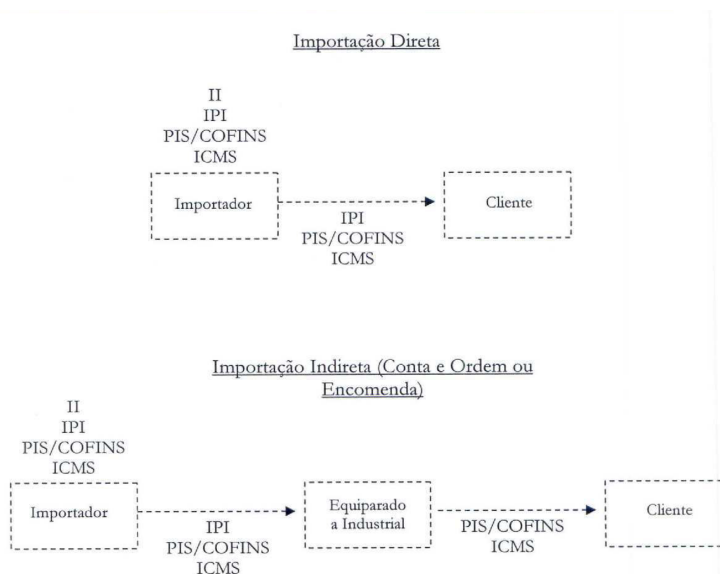
Quebra da cadeia de incidência do IPI: Por ordenamento constitucional, o IPI é um tributo de incidência não-cumulativa, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores (art. 153, § 3º, inciso II, da CF/88).

O importador de mercadoria estrangeira é estabelecimento equiparado a industrial, consoante o artigo 13 da Lei 13.281/06. Desse modo, a saída de mercadoria do estabelecimento equiparado a industrial, mesmo quando a importação não tenha sido realizada diretamente por ele, constitui fato gerador do IPI, sendo efetivamente devido o valor do imposto em razão da diferença entre o preço de entrada e o preço de saída, pelo princípio da não-cumulatividade, conforme artigo 35 do Decreto nº 7.212/10 (RIPI).

Ao não se apresentar à Receita Federal como importador de mercadorias importadas, o real adquirente intenta afastar sua condição de contribuinte (por equiparação) do IPI pela saída do produto de seu estabelecimento.

Sonegação de PIS/PASEP e COFINS não-cumulativos: Em uma importação por intermédio de terceiros, o importador é contribuinte do PIS/PASEP e COFINS não-cumulativos sobre a receita bruta auferida (no caso da importação por encomenda) ou sobre o valor dos serviços prestados (no caso de importação por conta e ordem), consoante o artigo 12 do Decreto nº 4.524/02.

Lavagem de dinheiro e ocultação de bens e valores: Por lavagem de dinheiro entende-se o procedimento utilizado para disfarçar a origem de bens e valores obtidos ilegalmente. No caso da ocultação mediante fraude ou simulação, abre-se brecha para a utilização de recursos de origem desconhecida no pagamento das importações.



Fruição indevida pelo importador oculto ( adquirente ) do benefício do ICMS.

Esse ponto em destaque ganha abrupta relevância quando a interposta pessoa se localiza em Estado da Federação que proporciona benefícios fiscais relacionados a incidência do ICMS.

Um instrumento que a princípio teria fins de elisão fiscal, ao ser combinado com a prática efetiva da interposição fraudulenta de terceiros, via modalidade de Importação por "conta e ordem" não declarada, assume contornos de elusão fiscal.

Aquele que seria em princípio instrumento para fomentar a atividade econômica de um Estado da Federação, passa a ser usado de modo ilícito ao ser combinado com a prática efetiva da interposição fraudulenta de terceiros em operações de comércio exterior.

Para legitimar a sanção, basta a certificação do fato infracional, independente da existência de culpa, demonstração de boa-fé e ocorrência de efetivo dano ao Erário público.

Este também parecer ser o entendimento da colenda jurisprudência, conforme a seguinte ementa de decisão emanada pela terceira turma do TRF da 4ª Região, referente ao processo 2001.72.08.002379-3/SC a respeito da natureza do dano ao erário:

*ADMINISTRATIVO. PENA DE PERDIMENTO. LESÃO AO ERÁRIO.*

*ART. 136 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.*

*RESPONSABILIDADE OBJETIVA.*

*Como a responsabilidade decorrente da violação à legislação tributária é objetiva, o dano ao erário deve ser entendido como de natureza meramente potencial, sob pena de se incentivar a fraude fiscal com a aparência de inocência, dada a dificuldade de se apurar o elemento subjetivo em cada caso concreto.*

Neste mesmo sentido:

*Origem: TRIBUNAL - QUARTA REGIÃO*

*Processo: 96.04.00511-1 UF: PR Órgão Julgador: PRIMEIRA TURMA*

*Ementa PENA DE PERDIMENTO. DEL-37/66.*

*O DEL-37/66 não foi revogado pela Constituição Federal pois, o dano causado ao erário público previsto no ART-153, PAR-11 da Carta Magna, não exige o prejuízo decorrente da exportação sem pagamento de tributos ou mesmo a exportação proibida, bastando configurar-se uma situação vedada pela lei, fato que se assemelha ao crime de perigo previsto na lei penal."*

Agregue-se ainda outro julgado do mesmo Tribunal, na Apelação em Mandado de Segurança nº 2001.72.03.000991-0/SC (grifou-se):

*"Deve-se ter presente que dano ao erário não se configura unicamente pelo não-recolhimento de tributos. Em matéria de controle aduaneiro, a questão não se limita aos aspectos tributários, pois a atividade alfandegária ultrapassa em muito a mera questão tributária. "... não é certo considerar o Direito Aduaneiro como um ramo do Direito Fiscal. É, sim, ramo independente que com aquele não se confunde, pois não lida apenas com o fenômeno impositivo, mas sobretudo com a complexa e variada gama de fenômenos que caracterizam o*

*comércio internacional, tanto do ponto de vista da regulação quanto do controle estatal exercido” (ob. cit., p.52).*

### – A QUEBRA DA CADEIA DO IPI – A INFRAÇÃO AO SISTEMA TRIBUTÁRIO

Quando da publicação da [Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964](#), foi estabelecida a equiparação à industrial de todo importador que promovesse a nacionalização de um determinado bem:

*Art. 4º Equiparam-se a estabelecimento produtor, para todos os efeitos desta Lei:*

*I - os importadores e os arrematantes de produtos de procedência estrangeira;*

Essa equiparação atribui ao importador a obrigação de recolhimento do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) não apenas na importação, mas também na revenda/saída dos produtos importados ao mercado interno, bem como a obrigação de escriturar livros fiscais e de cumprir com as demais obrigações acessórias, ainda que o mesmo desenvolva atividade meramente comercial e que as mercadorias importadas não sejam submetidas a nenhum processo produtivo.

Com o advento do uso da empresa interposta em operação de comércio exterior, percebeu-se a necessidade de se estender essa mesma equiparação para a figura do adquirente que se vale de um intermediário (empresa interposta) para realizar suas importações.

O artigo 79 da [MP 2.158/2001](#) cuidou dessa previsão:

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.

O artigo 13 da [Lei nº 11.281/06](#) estendeu também essa condição ao encomendante:

Art. 13. Equiparam-se a estabelecimento industrial os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, que adquirirem produtos de procedência estrangeira, importados por encomenda ou por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

A partir desta nova previsão legal, a utilização de empresa interposta em operações de comércio exterior sem a adoção de uma das duas modalidades (Importação por “conta e ordem” ou Importação por “encomenda”), implica também na não observância de:

- Uma obrigação tributária principal - Em relação a omitir sua condição de equiparado à industrial;
- Uma obrigação tributária acessória - Por não realizar a escrituração do IPI.

Quando uma empresa opta por uma modalidade de importação deve estar atenta não só às diferenças de custo, mas também aos diferentes efeitos e obrigações tributárias a que estão sujeitas, não só na esfera federal, mas também no âmbito estadual.

Entretanto, algumas empresas levam em consideração apenas a diferença de custos e obrigações acessórias na hora de optar entre modalidades regulamentadas pela RFB e uma outra modalidade "alternativa", sem se preocupar com as obrigações tributárias a que estão sujeitas para atuarem no comércio exterior. Algumas "economias tributárias" almejadas são inaceitáveis por agredirem a legislação em vigor.

Tanto o importador quanto o adquirente de mercadoria importada por encomenda ou por sua conta e ordem são estabelecimentos equiparados a industrial.

❖ Decreto N° 7.212/2010.

Art. 9º Equiparam-se a estabelecimento industrial:

I - os estabelecimentos importadores de produtos de procedência estrangeira, que derem saída a esses produtos (Lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, inciso I);

(...)

IX - os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, que adquirirem produtos de procedência estrangeira, importados por encomenda ou por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 79, e Lei nº 11.281, de 20 de fevereiro de 2006, art. 13);.

A saída da mercadoria dos estabelecimentos equiparados a industrial é fato gerador do imposto, sendo devido o IPI. Assim, se uma empresa contratar uma importadora para registrar uma operação de importação "por encomenda" ou "por conta e ordem", será contribuinte do IPI e estará sujeita a recolher o imposto e ao cumprimento das obrigações acessórias (escrituração dos livros exigidos pelo RIPI, destaque do IPI nas notas fiscais, e outras).

Porém, se o verdadeiro importador, o real adquirente ou encomendante se ocultar do Fisco, uma "empresa de fachada" figurará na declaração de importação e será equiparado a estabelecimento industrial e contribuinte do IPI. Após a nacionalização das mercadorias, a "empresa de fachada" acatará as ordens do verdadeiro responsável pela operação e "venderá" (remeterá) as mercadorias a quem ele determinar. Assim, o verdadeiro destinatário final das mercadorias de procedência estrangeira, fugirá da equiparação à indústria, dissimulando a condição de contribuinte do IPI.

Exemplificando as perdas de arrecadação, pela quebra da cadeia de incidência do IPI, decorrentes de uma das possíveis simulações acima citadas, tome-se duas situações em que a empresa "A" decide importar uma mercadoria com o valor aduaneiro de R\$ 1.000,00 e vendê-lo no mercado interno com uma margem de lucro de 150%. Na situação 1, a empresa "A" registra a importação como operação por conta própria. Na situação 2, a empresa A contrata a operação a um importador de fachada, a fim de ocultar sua situação como real importador.

Para simplificar o exemplo, a alíquota do IPI é 20% e não existem outras despesas na importação:

|                                | Situação 1        | Situação 2        |
|--------------------------------|-------------------|-------------------|
| Valor Aduaneiro                | R\$ 1.000,00      | R\$ 1.000,00      |
| IPI na importação 20%          | R\$ 200,00        | R\$ 200,00        |
| Crédito do IPI                 | (R\$ 200,00)      | -                 |
| Custo de aquisição             | R\$ 1.000,00      | R\$ 1.200,00      |
| Margem de lucro 150%           | R\$ 1.500,00      | R\$ 1.800,00      |
| Valor Unitário                 | R\$ 2.500,00      | R\$ 3.000,00      |
| IPI na saída 20%               | R\$ 500,00        | -                 |
| Preço ao consumidor            | R\$ 3.000,00      | R\$ 3.000,00      |
| Lucro bruto                    | R\$ 1.500,00      | R\$ 1.800,00      |
| <b>IPI recolhido na cadeia</b> | <b>R\$ 500,00</b> | <b>R\$ 200,00</b> |

Além disso, a correta incidência do IPI sobre a mercadoria estrangeira equipara a carga tributária do produto importado ao produto nacional. Com a sonegação do IPI, a concorrência desleal do produto importado aumenta os obstáculos ao crescimento da indústria nacional.

A prática de interposição fraudulenta de pessoas possibilita a quebra da cadeia do IPI, com a consequente sonegação daquele tributo. Não se trata do IPI vinculado à importação, este é recolhido automaticamente no ato de registro da DI. Trata-se do IPI que incide em etapa posterior ao desembaraço aduaneiro, IPI incidente sobre o lucro agregado na fase comercial posterior ao desembaraço.

O seguinte esquema mostra as etapas da operação:

- A empresa interposta registra importação de mercadorias a preços irrisórios no mercado exterior e recolhe IPI proporcional em função do valor aduaneiro vinculado - IPI vinculado à importação;
- Dá saída da mercadoria (venda) a outra empresa (sujeito passivo oculto) com destaque de IPI na nota fiscal (a recolher). IPI calculado com base em um lucro agregado nesta etapa, lucro geralmente insignificante;
- Por ser insignificante o valor agregado — a importadora (empresa interposta) recolhe o IPI referente ao valor agregado por ser importadora, portanto, equiparada legalmente a industrial;
- O sujeito passivo oculto (controlador de fato das operações) dá saída da mercadoria aos seus clientes com lucro comercial real ao agrega valores significativos à operação.

É um risco potencial que o legislador quis evitar.

O sujeito passivo oculto ao não se apresentar aos órgãos responsáveis pelos controles aduaneiros por não adotar uma das modalidades de Importação permissivas para o uso de empresa interposta em operação de comércio exterior, esquia-se de assumir sua posição na cadeia do Imposto sobre Produtos Industrializados, tal qual determina a legislação.

Há uma cisma por parte dos causídicos que militam na área aduaneira em querer atrelar infrações passíveis de pena de perdimento (artigo 105 do Decreto-Lei nº 37/66 e artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76) com a exigência da constatação de recolhimento de

tributos a menor. E a indagação natural que se segue a essa ilação é a seguinte: De que ordem deve ser essa sonegação para justificar a pena de perdimento: mil, cem, dez reais, ou até mesmo, um real? Ou em outros termos, se assim preferirem, vinte, dez, cinco, ou até mesmo, um por cento da base de cálculo?

Ou tomando a licença de levar esse mesmo raciocínio ao seu extremo: Um único centavo sonegado, já que é a menor fração da moeda, justificaria a aplicação da pena de perdimento? Com base no que e em que?

Em exame aos dispositivos citados (artigo 105 do Decreto-Lei nº 37/66 e artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76), é cristalino que o legislador não se ocupou em estabelecer tal discriminem. E isso reside no fato de que a área aduaneira tem por escopo outros interesses que não a exigência tributária. Dada que a função da fiscalização aduaneira tem por natureza o exercício do Poder de Polícia, sua função precípua é a repressão de CONDUTAS consideradas nocivas pelo legislador.

Em exame analítico aos incisos dos dois artigos, percebe-se que o legislador se deteve no assunto do recolhimento dos *tributos aduaneiros* em apenas dois incisos do artigo 105 do Decreto-Lei nº 37/66, a saber:

Art.105 - Aplica-se a pena de perda da mercadoria:

(...)

IX - estrangeira, encontrada ao abandono, desacompanhada de prova de pagamento dos tributos aduaneiros, salvo as do art.58;

(...)

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

(Grifo Nosso)

Essa constatação é muito salutar para a presente análise, pois revela que quando o legislador quer atrelar a aplicação da pena de perdimento à ausência ou o pagamento parcial dos tributos incidentes no despacho aduaneiro, assim o faz.

Os demais incisos de ambos os artigos (artigo 105 do Decreto-Lei nº 37/66 e artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76) dizem respeito à CONDUTAS, que o legislador entendeu por bem denominá-las de “dano ao Erário”, inclusive no que tange à prática de interposição fraudulenta de terceiros em operações de comércio exterior.

Portanto, esse discriminem da ausência ou pagamento parcial dos tributos não se denota na redação do inciso V, do artigo 23, do Decreto-Lei nº 1.455/76.

Quando a fiscalização se refere à “Quebra da Cadeia do IPI”, o faz com propriedade no seguinte sentido: A empresa deliberadamente não assumiu sua condição de equiparado à industrial, conforme determina a legislação aplicável. Querer que a fiscalização apure quanto deixou de ser arrecadado, se é que isso aconteceu, é uma atribuição que o legislador ao estabelecer a tipificação da infração de ocultação do sujeito passivo em operações de comércio exterior não lhe conferiu.

- A FRUIÇÃO DO BENEFÍCIO DO ICMS POR EMPRESA INTERPOSTA.

Aquele que seria em princípio um instrumento voltado para fomentar a atividade econômica de um Estado da Federação, passa a ser usado de modo ilícito ao ser

combinado com a prática efetiva da interposição fraudulenta de terceiros em operações de comércio exterior, conforme a seguinte descrição:

- A empresa age como interposta pessoa em operações de comércio exterior;
- A empresa interposta se apresenta aos controles aduaneiros da Receita Federal do Brasil como importador de direito;
- A empresa interposta oferta o benefício do ICMS que é lhe conferido pela legislação do Estado aos seus clientes espalhados pelo território nacional;
- Ao agir assim, encobre esses clientes que por força de Lei deveriam ser apresentados aos controles aduaneiros como intervenientes do comércio exterior na condição de adquirentes/encomendantes da mercadoria importada.
- Em proveito da política fiscal do Estado que exonera / mitiga o ICMS, a empresa interposta consegue oferecer bens importados no mercado interno com preços inferiores aos preços normalmente praticados, propiciando aos seu cliente (sujeito passivo oculto) uma condição ímpar, deflagrando assim prática nociva à ao princípio da livre concorrência e ao princípio da isonomia;
- Aquele que deveria ser o gozo de dois direitos inicialmente legítimos (fruição do benefício do ICMS e o direto de importar) ao serem combinados, sem a estrita observância da legislação pertinente a modalidade de Importação por “conta e ordem” ou por “encomenda”, assume um contorno nocivo por propiciar uma vantagem não estendida aos demais importadores;
- Destarte, tanto a empresa interposta como o sujeito passivo oculto gozam de vantagens indevidas ao combinarem sinergias: enquanto que empresa interposta (importador) se credita do ICMS, o sujeito passivo oculto (cliente) obtém a mercadoria importada no mercado interno a preços vantajosos, uma condição que é inacessível a quem se submete à legislação;

Assim, deve-se reprimir o potencial nocivo dessa vantagem diferencial decorrente da fruição do benefício do ICMS conferido pela legislação Estadual e o uso de empresa interposta em operações de comércio exterior, que passa a ofertá-la país a fora como uma vitrine em um balcão de negócios.

A Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir), no artigo 11, inciso I, alínea d), estabelece que:

*Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:*

*I - tratando-se de mercadoria ou bem:*

(...)

*d) importado do exterior, o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física.*

*(Grifo Nosso)*

Se o estabelecimento daquele que promove a importação pela modalidade “direta” está situado em unidade da federação que fornece benefício da fruição do ICMS (crédito fictício), está evidenciado um recolhimento de ICMS a menor na importação, configurando assim uma vantagem indevida através da prática de interposição fraudulenta de terceiros, o que deve ser reprimido pela Receita Federal do Brasil.

Esse crédito fictício fornecido pelo Estado de origem não entra no cômputo da do redutor da alíquota interestadual.

Um exemplo é esclarecedor: Estado A tem alíquota de ICMS de 12%, ao passo que Estado B tem alíquota de ICMS de 18%.

O Estado A fornece benefício da fruição do ICMS para as empresas importadoras que ali se instalarem, através de crédito fictício de 9%. Portanto, o importador só suportará a incidência da alíquota de 3%.

**Contudo**, ao se remeter a mercadoria ao Estado B ( que tem alíquota de ICMS de 18% ), o diferencial da alíquota interestadual incidirá sobre **12%** e não sobre a alíquota de 3% efetivamente pagos.

Portanto, para o Estado B (de destino) o diferencial da alíquota interestadual a incidir será apenas de **6%** (18 – 12) e não de 15% (18 - 3) como deveria.

É um risco potencial que o legislador também quis evitar.

É a famigerada guerra fiscal, trazendo efeitos nocivos aos princípios da capacidade econômica, da isonomia e da livre concorrência que a repressão à prática de interposição fraudulenta de terceiros visa combater.

- INCOMPATIBILIDADE ENTRE OPTANTE DO SIMPLES E CONTRIBUINTE DO IPI.

Em sendo optante do SIMPLES, o contribuinte não poderá se apropriar de créditos relativos ao IPI. Conforme se pode observar nos documentos ora abojados que foram extraídos de nossa base de dados (anexos 14), existem diversas empresas participantes do SIMPLES que utilizaram a fiscalizada para realizar as suas importações. Assim, os valores do IPI creditados pela fiscalizada, em relação às importações de tais empresas, é mais um dano provocado à União.

– DA BOA FÉ ALEGADA

Oportuno agora se faz trazer comentários a respeito do alegado quanto à boa fé:

É imprescindível para a análise a transcrição do artigo 136 do Código Tributário Nacional:

Responsabilidade por Infrações

---

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Esse artigo possui o seu correspondente no Decreto-Lei nº 37/66:

Art.94 - Constitui infração toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, que importe inobservância, por parte da pessoa natural ou jurídica, de norma estabelecida neste Decreto-Lei, no seu regulamento ou em ato administrativo de caráter normativo destinado a completá-los.

§ 1º - O regulamento e demais atos administrativos não poderão estabelecer ou disciplinar obrigação, nem definir infração ou cominar penalidade que estejam autorizadas ou previstas em lei.

§ 2º - Salvo disposição expressa em contrário, a responsabilidade por infração independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

O artigo 136 do Código Tributário Nacional é taxativo no sentido de que a responsabilidade tributária **é objetiva**.

O §2º, do artigo 94 do Decreto Lei nº 37/66, também é taxativo no sentido de que a responsabilidade por infração aduaneira **é objetiva**.

Assim, ainda agindo de boa-fé, cercado das cautelas de praxe, com razões suficientes para acreditar que está praticando um ato em conformidade com o direito, ainda que ignore o fato de seu ato ou de seus representantes estar em descompasso com a legislação, o Impugnante não pode se furtar de sua responsabilidade.

O Código Tributário Nacional, ao preceituar a aplicação de sanção por infrações tributárias, utiliza a expressão “independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”. Linha absolutamente idêntica é adotada pelo Decreto-Lei nº 37/66.

Ambos ordenamentos desconsideram a intenção do agente ou responsável como pressuposto para a aplicação da devida punição, bem como dispensa a comprovação dos efeitos e extensão dos danos à Fazenda Pública.

A boa fé alegada, ainda que preponderante, por força dos artigos transcritos, não tem o condão de afastar a responsabilidade por infrações da legislação tributária.

Assim, o legislador ao consagrar a responsabilidade objetiva por atos infracionais, dispensa a Fazenda Pública de perquirir fatos comprovadores da presença do dolo ou da culpa e elementos de materialidade efetiva para aplicar a sanção correspondente.

A responsabilidade objetiva garante de forma mais eficaz a coercibilidade do sistema punitivo tributário. De outro modo, a atividade de fiscalização se inviabilizaria se a cada infração tivesse que se provar que o contribuinte não autorizou determinada operação por negligência, imperícia ou imprudência.

Para legitimar a sanção, basta a certificação do fato infracional, independente da existência de culpa, demonstração de boa-fé e ocorrência de efetivo dano ao Erário público.

– A INFRAÇÃO POR “CESSÃO DE NOME”

A infração por “cessão de nome” surge como uma consequência da prática efetiva da interposição fraudulenta de terceiros.

Ceder seu nome, mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seu real beneficiário, ficando sujeita a multa tipificada no caput do artigo 33 da Lei 11.488/2007:

Art. 33. A pessoa jurídica que **ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários** fica sujeita a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).

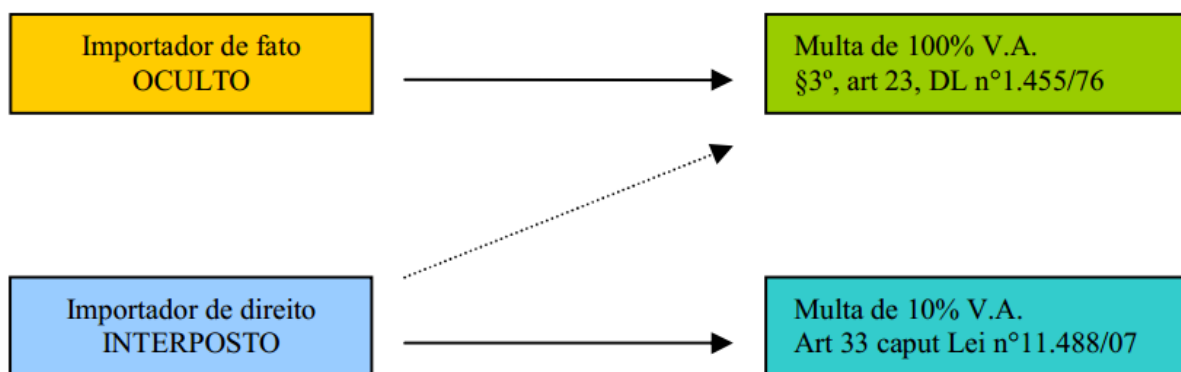
(Grifo e negrito nossos)

Chama-se a atenção para a expressão utilizada pelo legislador "com vistas", o que denota que **a conduta infracional tipificada pelo artigo 33 da Lei nº 11.488/2007 dispensa resultado, sendo uma infração de conduta.**

Uma vez caracterizada a prática efetiva de interposição fraudulenta de terceiros, com fulcro no inciso V, do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76, **o importador interposto incorre também em infração por "cessão de nome".**

#### - COAUTORIA DO IMPORTADOR NA PRÁTICA EFETIVA DE INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS

A questão que perdura é: Por ser a infração tipificada no inciso V, do artigo 23, do Decreto Lei 1.455/76, uma infração imprópria, o importador de direito (INTERPOSTO) responde juntamente com o importador de fato pela multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria?



Bernardo Alves da Silva Júnior, Procurador da Fazenda Nacional em Brasília, em magistral explanação, vem proporcionar precisa e robusta contribuição quanto à adequada hermenêutica:

#### **NÃO É ILEGAL ACUMULAR PENALIDADES POR FRAUDE**

*Enorme controvérsia ferve nos órgãos judiciais e administrativos competentes para dirimir contendas*

*tributárias acerca da aplicação das multas previstas no artigo 23, inciso V, parágrafo 3º do Decreto-lei 1.455/1976, e artigo 33 da Lei 11.488/2007, que prevêem infrações derivadas da interposição fraudulenta de terceiros em operações de comércio exterior.*

*O cerne da discussão atine aos efeitos oriundos do art. 33 da Lei 11.488/2007, notadamente no que tange à interposição fraudulenta de terceiros materializada pela conduta de cessão do nome para o acobertamento dos reais intervenientes em operação de importação, a qual também é regulada pelo art. 23, inciso V, parágrafos 1º e 3º do Decreto-Lei 1.455/1976.*

*Segundo o Decreto-lei 1.455/1976, no seu art. 23, inciso V (incluído pela Lei 10.637, de 30/12/2002), a ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, gera a penalidade de perdimento das mercadorias, convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, caso esta não tenha sido localizada ou haja sido consumida. A seu turno, o art. 33 da Lei 11.488/2007 consigna a aplicação de multa, no montante de 10% do valor da operação, à pessoa jurídica que ceder seu nome para a realização de negócios de comércio exterior em que se acoberte os reais intervenientes ou beneficiários, vedada a penalidade de inaptidão de CNPJ.*

*Muitas são as perspectivas adotadas para a solução da suposta colisão entre as citadas regras.*

*No âmbito administrativo e em alguns juízos, ecoa com bastante força a tese de que a diferença das infrações tipificadas nos dispositivos legais apontados reside no fato de que a Lei 11.488/2007 dirige-se ao importador ou exportador ostensivo, aquele que cede o seu nome, enquanto o Decreto-lei 1.455/1976 tem por objetivo sancionar o sujeito oculto, verdadeiro responsável pela operação. Para essa corrente, o importador ou exportador ostensivo deixou de se submeter à multa prescrita no Decreto-lei 1.455/1976 por força de derrogação pela lei posterior, de modo que referido agente a partir de então deve se submeter apenas à multa de 10% sobre o valor da operação acobertada, proibindo-se a declaração da inaptidão de seu CNPJ. Essa é a posição consolidada pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo, 2ª Turma (Acórdão 17-25849, de 17/07/2008).*

*Recentemente, todavia, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, examinando a fundo a questão, trilhou caminho diverso no seu enfrentamento. Em 24 de maio de*

2010, as 1ª e 2ª Turmas da 1ª Câmara da 3ª Seção do CARF deram provimento a recursos de ofício para restabelecer lançamentos fiscais nos valores de mais de R\$ 42 milhões e R\$ 27 milhões, respectivamente (processos 10314.010132/2007-44 e 10314.013716/2006-91), ao entendimento de que mesmo após o advento da Lei 11.488/2007 o importador ostensivo deve responder pela multa substitutiva do perdimento de mercadoria prevista no art. 23, inciso V, parágrafos 1º e 3º do Decreto-lei 1.455/1976.

O novo entendimento perfilhado pelo CARF nos parece inteiramente acertado e condizente com os regramentos legais impositivos. Em que pese a celeuma que rodeia o tema, a sua detida análise revela que não houve derrogação do art. 23, inciso V do Decreto-lei 1.455/1976, sendo certo que tal regra convive harmonicamente com a disposição do art. 33 da Lei 11.488/2007, de maneira a permitir a aplicação de ambas as multas ao importador ostensivo que mediante a cessão do seu nome em operação de comércio exterior oculta, em ação fraudulenta, o real adquirente.

Com efeito, a escorreita leitura do art. 33 da Lei 11.488/2007, pautada nas perspectivas literal, histórica, teleológica e sistemática, evidencia que o único efeito desse comando legal foi o de empreender a substituição da penalidade de inaptidão do CNPJ pela de multa de 10% sobre o valor da operação acobertada para os importadores que cedessem seu nome para acobertar o real interveniente em operação de comércio exterior. Referida norma não faz nenhuma alusão à pena de perdimento de mercadoria prescrita no Decreto-lei 1.455/1976.

Razões de política fiscal levaram o legislador a extirpar a penalidade de inaptidão do CNPJ, até então prevista no art. 81 da Lei 9.430/1996 c/c art. 34, inciso III e 41, inciso III, da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal 568/2005, porque se afigurava desproporcional e inofensivo à Economia considerar-se inexistente de fato grandes empresas de intermediação em operações no comércio exterior — Trading Companies — que viessem a cometer a infração de ceder seu nome para ocultar o real adquirente em importações. Essa penalidade culminava, em verdade, com a própria aniquilação das atividades da pessoa jurídica, pelo que se reputou mais adequado imputar, em substituição, a sanção de multa.

Assim, de sua parte, o art. 23, inciso V, parágrafos 1º e 3º do Decreto-lei 1.455/1976 continua a sancionar o agente que oculta o verdadeiro adquirente em importação, ainda que mediante a cessão de seu nome, sendo-lhe aplicável a pena de perdimento da mercadoria ou multa substitutiva.

*Antes da Lei 11.488/2007, a conduta de ceder o nome para acobertar o real interveniente em importação gerava duas penalidades: o perdimento da mercadoria ou multa substitutiva e a inaptidão de CNPJ. Agora, à luz das normas vigentes, tem-se como consequência da indigitada conduta a aplicação de multa de 10% no lugar da inaptidão do CNPJ, sem prejuízo do perdimento da mercadoria.*

*A aplicação de duas ou mais penalidades em decorrência de uma única conduta não encontra nenhum óbice no ordenamento jurídico pátrio. Isso porque o ato de ceder o nome para acobertar o real adquirente em importação tem o condão de configurar o cometimento de duas infrações, previstas no art. 23, inciso V, do Decreto-lei 1.455 e no art. 33 da Lei 11.488, em circunstância similar ao concurso formal de infrações estampado no art. 70 do Código Penal. E a cada infração corresponde uma penalidade. O próprio art. 99 do Decreto-lei 37/1966 contempla a aplicação cumulativa das penas correspondentes à prática de duas ou mais infrações.*

*É relevante destacar que as infrações em comento são distintas, notadamente porque tutelam bens jurídicos diversos. O art. 23, inciso V, do Decreto-lei 1.455/1976 visa a proteger o regime de controle aduaneiro e o patrimônio da União, ao passo que o art. 33 da Lei 11.488/2007 resguarda a higidez do Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas, sancionando o mau uso da inscrição no CNPJ pelas empresas. Aqui, importa lembrar que a multa de 10% sobre o valor da operação acobertada veio substituir a inaptidão de CNPJ, e apesar da modificação do consequente normativo, o suposto normativo e o seu objeto jurídico mantiveram-se inalterados. Essa constatação da diversidade de objetos jurídicos, aliás, é suficiente para afastar qualquer alegação da ocorrência de bis in idem, na esteira do que vêm decidindo iterativamente os tribunais superiores.*

*A concepção de que as sanções ora analisadas podem ser aplicadas cumulativamente foi cristalizada no art. 727, parágrafo 3º, do Decreto 6.759/2009, que trata do Regulamento Aduaneiro, no qual se consignou expressamente que a multa de 10% do valor da operação à pessoa jurídica que ceder seu nome não prejudica a pena de perdimento das mercadorias importadas ou exportadas. O Tribunal Regional Federal da 4ª Região também tem esposado essa mesma inteligência (AMS 200572080051666, Otávio Roberto Pamplona, TRF-4 – 2ª Turma, 01/08/2007).*

*As normas em cotejo não se chocam, mas sim se complementam na defesa dos bens jurídicos que visam a proteger, de modo que ambas vigoram sem qualquer prejuízo à sua aplicação. Ou seja, mesmo após o advento da Lei 11.488/2007, o importador ostensivo continua a sujeitar-se à pena de perdimento da mercadoria ou a correlata multa substitutiva.*

*A nosso juízo, o novo entendimento sufragado pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais retrata a mais escorreita exegese da matéria. Assim, firme nas considerações ora alinhavadas, forçoso é concluir que o importador que ceder seu nome para acobertamento de terceiros em operação de comércio exterior deverá responder tanto pela multa substitutiva prevista no art. 23, inciso V, parágrafo 3º, do Decreto-lei 1.455/1976 como pela multa do art. 33 da Lei 11.488/2007, até mesmo em atenção ao que dispõe o art. 95, incisos I, V e VI do Decreto-lei 37/1966.*

(in: [www.jurisite.com.br/textosjuridicos/texto332.html](http://www.jurisite.com.br/textosjuridicos/texto332.html))

Neste mesmo sentido, posicionou-se o TRF4 - APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA: AMS 5166 SC 2005.72.08.005166-6, Dilação Probatória. Interposição Fraudulenta. Ocultação do Verdadeiro Importador. Pena de Perdimento das Mercadorias.

*Dados Gerais*

*Processo: AMS 5166 SC 2005.72.08.005166-6*

*Relator(a): OTÁVIO ROBERTO PAMPLONA*

*Julgamento: 03/07/2007*

*Órgão Julgador: SEGUNDA TURMA*

*Publicação: D.E. 01/08/2007*

*Ementa*

*TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. DILAÇÃO PROBATÓRIA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. OCULTAÇÃO DO VERDADEIRO IMPORTADOR. PENA DE PERDIMENTO DAS MERCADORIAS. LEGALIDADE. ARTIGO 33 DA LEI Nº 11.488, DE 15 DE JUNHO DE 2007. NÃO REVOGAÇÃO DA PENA DE PERDIMENTO PREVISTA NO ARTIGO 23 DO DECRETO-LEI Nº 1.455, DE 1976. AUSÊNCIA DE DIREITO LÍQUIDO E CERTO.*

*1. A alegada violação a direito líquido e certo deve estar demonstrada de plano, mediante prova pré-constituída (artigo 8º da Lei nº. 1.533/51), sendo descabida a utilização do mandado de segurança para o fim de desconstituir ato administrativo, que goza da presunção de*

*legitimidade e veracidade, mediante alegações de fato que demandem dilação probatória.*

*2. O auto de infração, que redundou na aplicação da pena de perdimento, está devidamente fundamentado, encontrando lastro nos documentos produzidos no procedimento administrativo, que dão conta de que a impetrante, de fato, promoveu a importação em favor de terceiro, sem o observância das regras pertinentes.*

*3. Da mesma forma, o arbitramento feito pela autoridade fiscal, no que concerne aos valores dos bens internalizados, demonstra que houve subfaturamento, não se desincumbindo a autuada de demonstrar, a contento, que as conclusões da autoridade fiscal estão equivocadas.*

*4. A existência de outras imperfeições formais na documentação que amparou a importação, aliada ao subfaturamento, são indicativos de que a operação, em princípio, está eivada de irregularidades. A prova produzida pela impetrante, por sua vez, apresentou-se frágil para afastar a presunção de legitimidade do ato apontado como coator.*

*5. O artigo 33 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, não tem o condão de afastar a pena de perdimento, porquanto não implicou em revogação do artigo 23 do DL nº 1.455/76, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002. Isso porque, a pena de perdimento atinge, em verdade, o real adquirente da mercadoria, sujeito oculto da operação de importação. A pena de multa de 10% sobre a operação, prevista no referido dispositivo legal, revela-se como pena pessoal da empresa que, cedendo seu nome, faz a importação, em nome próprio, para terceiros. O parágrafo único do aludido artigo, por sua vez, estatui que "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". Essa complementação legal, constante do parágrafo único, abona o entendimento de que não houve a revogação da pena de perdimento para a hipótese retratada nos autos. Antes o confirma, porquanto exclui, expressamente, apenas a possibilidade da aplicação da sanção de inaptidão do CNPJ. Quanto às demais penas, permanecem incólumes, havendo a previsão, agora também, da pena pecuniária, nos termos do caput do aludido preceptivo legal.*

*6. A discussão acerca da sanção de declaração de inaptidão do CNPJ não pode ser enfrentada nesta segurança, pois o auto de infração impugnado não aplicou referida pena. A decisão que declarou a inaptidão do CNPJ*

*foi proferida por outra autoridade, em outro procedimento, o qual, aliás, é objeto de ação ordinária que tramita na 1ª Região.*

*7. Denegação da segurança mantida. Improvimento da apelação.*

Nesse sentido, cita-se o artigo 99 do Decreto-Lei nº 37/66:

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

(Grifo e negrito nossos)

São portanto **duas condutas infracionais distintas**, afetando bens jurídicos tutelados dispares:

- ♦ Art. 33 da Lei 11.488/2007: Infração própria cometida apenas pelo importador de direito (INTERPOSTO), em razão de sua habilitação no Siscomex, por 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. O parágrafo único do referido artigo é explícito em determinar que sua aplicação vem a inibir a declaração de inaptidão do CNPJ do importador/exportador de direito (ou ostensivo), decorrente da previsão feita pelo §1º, do artigo 81 da Lei nº 9430/96, não fazendo referência à qualquer outro artigo.

A conduta tipificada do importador de direito (INTERPOSTO) é de “ceder o nome” agindo em descompasso em relação à higidez do Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas.

- ♦ Art. 23, inciso V, do Decreto Lei 1.455/76: Infração imprópria cometida tanto pelo importador de direito (INTERPOSTO) como pelo importador de fato (REAL COMPRADOR) em coautoria.

A conduta tipificada do importador de direito (INTERPOSTO) é de “prática de interposição fraudulenta de terceiros em operações de comércio exterior”, agindo em descompasso em relação aos controles aduaneiros.

Encontra-se apoio nas palavras de Luiz Flávio Gomes para se conceituar o instituto da coautoria:

*Ocorre co-autoria (no Direito penal) quando várias pessoas participam da execução do crime, realizando ou não o verbo núcleo do tipo. Todos os co-autores, entretanto, possuem o co-domínio do fato. Todos praticam fato próprio. Enquanto o co-autor participa de fato próprio, o partícipe contribui para fato alheio.*

*Três são os requisitos da co-autoria:*

1) *pluralidade de condutas;*

2) *relevância causal e jurídica de cada uma;*

3) *vínculo subjetivo entre os co-autores (ou pelo menos de um dos co-autores, com anuência ainda que tácita do outro ou dos outros co-autores).*

*A co-autoria, como se vê, conta com uma parte objetiva (concretização do fato) e outra subjetiva (acordo explícito ou tácito entre os agentes).*

<http://jus.com.br/revista/texto/8120/conceito-de-co-autoria-em-direito-penal#ixzz1qoR4l4u3>

Fazendo a transposição do conceito acima elucidado para a infração de interposição fraudulenta em operação de comércio exterior, temos:

1) **pluralidade de condutas**: a interposição fraudulenta é composta pela conduta do importador de fato (ocultado) e pela conduta do importador de direito (ocultador). Uma conduta complementa a outra. Logo ambos percorrem o fato típico da infração.

2) **relevância causal e jurídica de cada uma**: o importador de direito (ocultador) registra a Declaração de Importação em seu nome com recursos oriundos do importador de fato (ocultado) ou sob sua determinação. A relação entre os dois agentes é clara e cristalina com flagrante intenção de burlar os controles aduaneiros.

3) **vínculo subjetivo entre os co-autores**: existe o liame subjetivo que liga o importador de fato (ocultado) ao importador de direito (ocultador) na clara intenção de auferir proveitos em descumprir a legislação aduaneira. É certa a exigência de que todo e qualquer importador se cadastre junto ao Siscomex (Sistema Radar) para que a Receita Federal do Brasil possa exercer um controle direto sobre suas atividades de modo a garantir, entre outros, a lisura da concorrência no mercado interno, inclusive o adquirente e o encomendante. Sabe-se que muitas organizações usam a figura do importador interposto para não auferir o lucro contábil e assim burlar a fiscalização no pagamento de impostos e contribuições decorrentes tanto do lucro quanto do faturamento. O vínculo que liga tanto o importador de fato ao importador de direito é justamente a consecução dessa prática visando fugir dos controles aduaneiros.

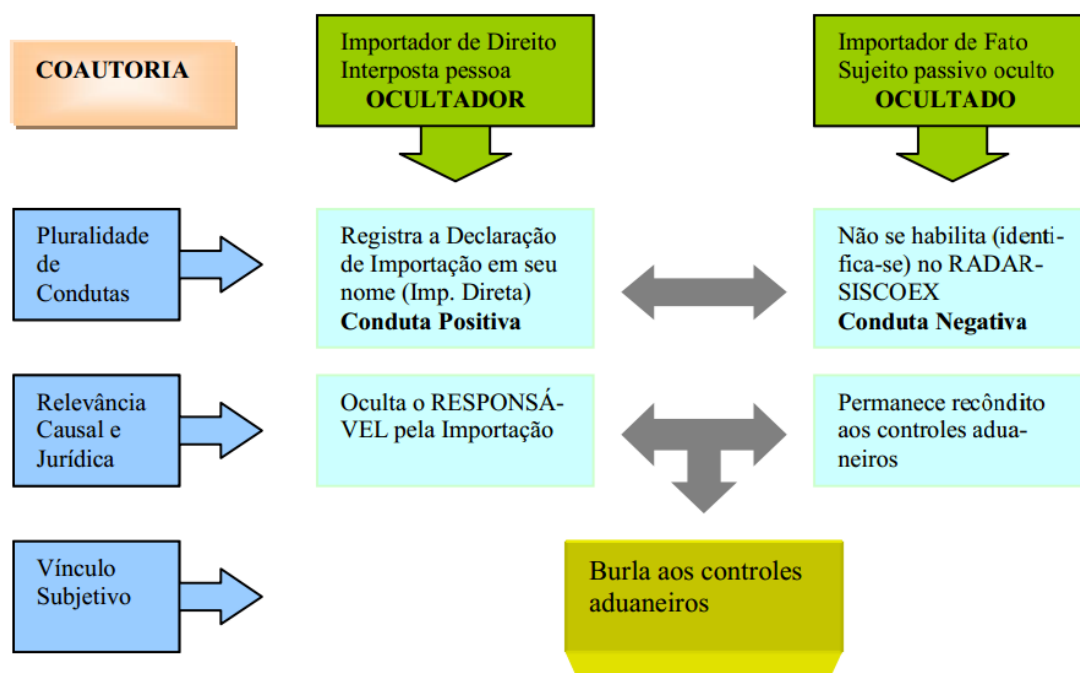
O artigo 95, inciso I, do Decreto-Lei nº 37/66, assim determina:

Art.95 - Respondem pela infração:

I - conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, **concorra para sua prática**, ou dela se beneficie;

(Grifo e negrito próprios do impugnante)

Pelo exposto, o importador **de direito** – importador interposto - e o importador **de fato** – sujeito passivo oculto - **CONCORREM** para a prática efetiva de interposição fraudulenta de terceiros, pois:



Assim, entende-se que, mesmo com o advento do artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, **a infração do inciso V, do artigo 23, do Decreto-Lei nº 1.455/76** é imputável tanto ao importador de direito (INTERPOSTO) como ao importador de fato (OCULTO) em coautoria, , no que tange à cobrança da multa proporcional ao valor aduaneiro.

Por fim, o próprio [§ 3º, do artigo 727, do Regulamento Aduaneiro](#) – Decreto 6.759/2009 endossa esse entendimento.

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

(...)

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

(grifo e negrito nossos)

Portanto, a incidência da multa do [artigo 33 da Lei nº 11.488/07](#) não exclui a aplicação da pena de perdimento e consequentemente a multa equivalente ao valor aduaneiro.

Diante de tudo que foi exposto, voto no sentido de **NEGAR PROVIMENTO** ao Recurso do Contribuinte.

É como voto.

Jorge Lima Abud.

Processo nº 12466.000917/2008-81  
Acórdão n.º **3302-005.784**

**S3-C3T2**  
Fl. 36

---