



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

**Processo nº** 12466.001317/2009-11  
**Recurso nº** 884.742 Voluntário  
**Acórdão nº** 3102-001.035 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 2 de junho de 2011  
**Matéria** VALOR ADUANEIRO  
**Recorrente** DARCK TECHNOLOGIES DO BRASIL LTDA e TEC IMPORTS  
IMPORTAÇÃO E DISTRIBUIÇÃO LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

**PERÍODO DE APURAÇÃO: 17/09/2004 A 10/10/2006**

**EMENTA: OMISSÃO OU OBSCURIDADE NO ACÓRDÃO A QUO. NÃO-CARACTERIZAÇÃO**

A legislação exige que se enfrente os fundamentos da impugnação e do recurso, mas não define a forma. Não se revela omissa, portanto, a decisão que concentra em um fundamento resposta para mais de uma arguição produzida em sede de impugnação. Jurisprudência do e. Superior Tribunal de Justiça.

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

**PERÍODO DE APURAÇÃO: 17/09/2004 A 10/10/2006**

**EMENTA: RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA POR INFRAÇÃO.**

Quem, de qualquer forma, contribui para a prática de ato tipificado como infração responde solidariamente pelo crédito lançado de ofício, ainda que não se beneficie do resultado. Inteligência do art. 95, I, do Decreto-lei nº 37, de 1966.

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II**

**PERÍODO DE APURAÇÃO: 17/09/2004 A 10/10/2006**

**EMENTA: MULTA QUALIFICADA.**

A ocultação das partes envolvidas na operação comercial que fez vir a mercadoria do exterior, por meio de interposição fraudulenta, atrai a aplicação da multa qualificada de 150% do valor do tributo que deixou de ser recolhido, máxime quando associada à apresentação de documentos ideologicamente falsos, que refletem valores de transação inferiores ao efetivamente praticados.

**MULTA DE 100% DA DIFERENÇA ENTRE O VALOR DE TRANSAÇÃO DECLARADO E APURADO.**

Demonstrado que o preço declarado é inferior ao praticado, cabível é a multa de 100% da diferença entre dois valores, independentemente da comprovação da remessa de valores à margem dos controles legais.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

Luis Marcelo Guerra de Castro - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Ricardo Paulo Rosa, Luciano Pontes de Maya Gomes, Paulo Sergio Celani, Álvaro Almeida Filho, Nanci Gama e Luis Marcelo Guerra de Castro.

## **Relatório**

Trata-se de recurso voluntário onde se pretende a reforma do Acórdão 07-18.211, da e. 2ª Turma da DRJ Florianópolis.

Segundo descrito no Relatório Fiscal, no cumprimento de Mandados de Busca e Apreensão concedidos no bojo da cognominada “Operação Dilúvio”, restara demonstrado o pagamento dos tributos incidentes sobre a importação (Imposto de Importação, Imposto sobre Produtos Industrializados, Contribuição para o PIS e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social) em montante inferior ao devido, mediante o uso de artifícios fraudulentos (interposição fraudulenta de pessoas e uso de documento falso), além da diferença entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado na importação.

Somadas, tais acusações geraram a exigência da diferença entre os tributos recolhidos e os que seriam devidos, acrescidos de multa de ofício de 150%, calculada sobre tal diferença, além da multa administrativa de 100%, sobre a diferença entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado na importação.

Tal conduta, alegadamente levada a efeito por meio da atuação conjunta das pessoas jurídicas apontadas como responsáveis solidárias, consistiria na apresentação reiterada de declarações de importação indicando como importador “por conta própria” a pessoa jurídica TEC Imports Importação Exportação e Distribuição Ltda. (TEC Imports), quando, segundo os documentos apreendidos, tratavam-se de mercadorias adquiridas e quitadas pela pessoa jurídica Darck Technologies do Brasil Ltda. (Darck Technologies), bem assim pela apresentação de fatura comercial diversa da verdadeira, que não retratava a operação comercial entabulada, seja pela indicação de adquirente diverso do verdadeiro, seja pela fixação de valores aquém do que foram efetivamente pagos.

Devidamente científicas, compareceram as autuadas ao processo para, em sede de impugnação, alegar essencialmente:

## a) Darck Technologies:

- a ação penal atrelada à ação fiscal fora alvo de trancamento, deferido nos termos do Habeas Corpus nº 113.145-PR, o que conduziria à improcedência da exigência fiscal;

- as empresas mencionadas na autuação foram declaradas inaptas, razão pela qual fora atribuída à autuada a realização de operações simuladas, apontando-a como a compradora das mercadorias no exterior e real importadora, conclusões descabidas, que podem seriam contrariadas por esses mesmos procedimentos;

- os fatos imputados à autuada carecem de comprovação, em flagrante descumprimento do princípio do ônus da prova, circunstâncias capazes de motivar a decretação da nulidade do auto de infração;

- igualmente motivadoras da nulidade do auto de infração seriam os relatos e as graves afirmações extraídos de procedimento da esfera policial e judicial, em flagrante inobservância dos limites previstos nos artigos 10 do Decreto nº 70.235/72 (PAF) e 142 do Código Tributário Nacional (CTN);

- houve violação do sigilo de seus dados;

- não é contribuinte do IPI;

- foi aplicada indevidamente a taxa Selic;

- restara violada a vedação ao princípio do não confisco.

## b) TEC Imports:

- autoridade fiscal partira do pressuposto de que as operações alvo de exigência, em verdade, foram realizadas na modalidade “Por Conta e Ordem”, onde figuraria como adquirente a pessoa jurídica Darck Technologies, e que a ocultação desse fato caracterizaria simulação, premissa que sustentaria a integralidade das acusações, desamparadas de provas;

- após expor os contornos das modalidades de operação por conta própria e por conta e ordem, arguiu que suas operações se enquadravam na primeira modalidade, eis que realizou as operações com recursos próprios e posteriormente revendeu as mercadorias;

- as operações realizadas pela impugnante estariam perfeitamente enquadradas na modalidade “por encomenda”, criada pela legislação que entrou em vigor posteriormente aos fatos geradores, que admitiria inclusive a participação do encomendante na operação e que seria fruto do reconhecimento da realização anterior de operações com esses contornos;

- se admitida, para efeito de argumentação, a ocultação do adquirente, seria o caso de aplicação da multa prevista no artigo 33 da Lei nº 11.488, de 2007, devendo afastar as exigências de tributos e penalidades;

- diferentemente das demais pessoas jurídicas investigadas, inaptas ou inativas, a TEC Imports seria uma empresa atuante no comércio exterior há mais de dez anos,

estando devidamente habilitada junto aos Fiscos Federal e Estadual, sediada no mesmo endereço desde 1999, dotada de capital integralizado de R\$ 650.000,00, e que apresentaria Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) mensalmente, manteria em seus quadros 38 empregados, estaria registrada junto ao BANCO DE DESENVOLVIMENTO DO ESPÍRITO SANTO S.A., o qual fixara em R\$ 2.242.500,00 o limite operacional da empresa para o período compreendido entre 01/07/2008 e 30/06/2009. Juntou comprovantes de tais alegações;

- alterara sua modalidade de habilitação no Siscomex de regular para simplificada, sendo esta última alvo de maior controle fiscal;

- repetitivamente, teria sido sustentado pela autoridade fiscal que somente teriam sido apurados indícios de subfaturamento, entretanto, nos termos do Acordo de Valoração Aduaneira e de suas Notas Interpretativas, a apuração do Valor Aduaneiro deveria ser realizada com base em prova robusta e idônea. Por outro lado, a inviabilidade do método do valor da transação só seria possível após a exaustão da fase de instrução e mediante prova de que o valor da transação teria sido fraudado. Cita jurisprudência que respaldaria essas teses;

- nos termos da legislação que ainda viria a ser editada, disciplinando a importação por encomenda, a empresa Darck engendrara todos os atos comerciais e operacionais, seria a única responsável pelas fraudes detectadas por meio da realização de busca e apreensão em seu estabelecimento. Assim, não teria a impugnante, que agira de boa-fé, qualquer responsabilidade pelas informações supostamente inverídicas prestadas à RFB, na medida em que não teria conhecimento da alegada falsidade das faturas comerciais que lhes eram entregues. A fraude, ou mesmos os seus indícios, só se configurariam se demonstrado o dolo por parte do agente;

- a Administração Pública, ademais, teria plena consciência de que as irregularidades teriam sido perpetradas por terceiros;

- os pagamentos feitos ao exportador observaram o valor de transação constantes das faturas internacionais que lhe foram encaminhadas pela pessoa jurídica Darck Technologies. Assim, não restara demonstrada a prática de subfaturamento e, consequentemente, faltaria respaldo para arbitramento da base de cálculo dos tributos incidentes sobre a importação e para aplicação da multa por subfaturamento;

- ausente a demonstração do evidente intuito de fraude, deveriam ser igualmente afastadas as multas de ofício qualificadas e a multa por subfaturamento;

- não poderia ser responsabilizada pela prática de infrações perpetradas pela pessoa jurídica Darck Technologies. Por outro lado, não haveria como caracterizar o auferimento de benefício em razão de tais infrações: se os benefícios do Fundap são proporcionais ao valor do ICMS recolhido, quanto maior for o valor da operação, maior seria o benefício.

- presente o concurso formal, somente seria aplicável a multa de ofício calculada sobre o imposto que deixou de ser recolhido. Cita doutrina que respaldaria essa tese, sustentando, por outro lado, que não subfaturou o valor das importações;

- alternativamente, se se entender pela caracterização da ocultação de terceiro, pleiteia que seja aplicada exclusivamente a multa prevista no artigo 33 da Lei nº 11.488, de 2007.

Ponderando as razões aduzidas pela autuada, juntamente com o consignado no voto condutor, decidiu o órgão de primeira instância pela manutenção integral da exigência, conforme se observa na ementa abaixo transcrita:

*ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS*

*Período de apuração: 17/09/2004 a 10/10/2006*

*SUBFATURAMENTO NA IMPORTAÇÃO. INFRAÇÃO ADMINISTRATIVA AO CONTROLE DAS IMPORTAÇÕES.*

*Nos casos de subfaturamento, aplica-se a multa do controle administrativo, equivalente a 100% do valor da diferença entre o preço declarado e o efetivamente praticado na importação, nos termos do art. 169, II e §6º do Decreto-lei nº 37 de 18 de novembro de 1966 (art. 631, I, do Decreto nº 4.543/2002 - art. 88, parágrafo único da MP nº 2.158-35/2001).*

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II*

*Período de apuração: 17/09/2004 a 10/10/2006*

*SUBFATURAMENTO. EXIGÊNCIA DAS DIFERENÇAS DE TRIBUTOS DEVIDOS NA IMPORTAÇÃO.*

*Constatada a ocorrência de subfaturamento nas importações, impõe-se o lançamento das diferenças de tributos que deixaram de ser recolhidos em razão da declaração a menor do valor aduaneiro das mercadorias.*

*FRAUDE DOCUMENTAL. PENALIDADES. AGRAVAMENTO DA MULTA DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO.*

*Comprovado o subfaturamento nas importações e, uma vez caracterizada a fraude fiscal, é aplicável a multa de que trata o art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, sobre os tributos não recolhidos.*

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Período de apuração: 17/09/2004 a 10/10/2006*

*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, outrossim, livre a convicção do julgador.*

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Período de apuração: 17/09/2004 a 10/10/2006*

*INFRAÇÃO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.*

*São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, respondendo pela infração, conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido.*

Após regular ciência pela via postal, compareceu a pessoa jurídica TEC Imports ao processo para, em sede de recurso voluntário, essencialmente, reiterar as alegações manejadas por ocasião da instauração da fase litigiosa.

Acrescenta, em sede de preliminar, a alegação de que acórdão de piso estaria eivado de omissão e obscuridade, pois deixara de enfrentar argumentos que, se conhecidos, conduziram à insubsistência do lançamento.

A pessoa jurídica Darck Technologies, apesar de cientificada pela via postal, na pessoa de seu sócio-administrador, não apresentou recurso voluntário.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro, Relator.

Tomo conhecimento do presente recurso, que foi tempestivamente apresentado e trata de matéria afeta a esta Terceira Seção.

Em nome da clareza, analiso separadamente os fundamentos do recurso.

### 1- Preliminarmente

Não vislumbro as alegadas omissão ou obscuridade no acórdão recorrido.

Sabidamente, não é exigível que o julgamento enfrente separadamente todas as questões aduzidas, basta que, em conjunto, explicita sua convicção acerca da procedência ou não dessas alegações.

Nesse sentido, remansosa é a jurisprudência do e. Superior Tribunal de Justiça, a exemplo do julgamento dos EDcl nos EDcl no AgRg nos Embargos de Divergência em REsp Nº 665.454 – CE, assim ementado<sup>1</sup>:

*“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. PIS. AÇÃO CAUTELAR. SUSPENSÃO. COMPENSAÇÃO. PRINCÍPIO DA DEVOLUTIVIDADE. TANTUM DEVOLUTUM QUANTUM APPELLATUM.*

*1. O inconformismo, que tem como real escopo a pretensão de reformar o decisum, não há como prosperar, porquanto incorrentes as hipóteses de omissão, contradição, obscuridade*

<sup>1</sup> Ministro Luiz Fux, DJ: 25/05/2009



*ou erro material, sendo inviável a revisão em sede de embargos de declaração, em face dos estreitos limites do art. 535 do CPC. Precedentes da Corte Especial: AgRg nos EDcl nos EREsp. 693.711/RS, DJ 06.03.2008; EDcl no AgRg no MS 12.792/DF, DJ 10.03.2008 e EDcl no AgRg nos EREsp 807.970/DF, DJ 25.02.2008*

**2. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão.”(negritei)**

Após a análise das infrações imputadas à recorrente, na qualidade de solidária, dos argumentos suscitados em impugnação e, finalmente, do voto condutor do acórdão de primeira instância, percebe-se que, o acórdão recorrido está suficientemente fundamentado, na medida em que descreve e enfrenta todas as linhas da defesa, ainda que não refute expressamente os argumentos.

Evidentemente, analisar as diferentes (e mutuamente excludentes) versões dos fatos e concordar com as conclusões do Fisco implica necessariamente discordar, ainda que por via oblíqua, das alegações da impugnante, mas isso longe está de caracterizar os vícios extrínsecos apontados.

Feitas tais considerações, passo à análise do mérito.

## 2- Mérito

### 2.1 - Caracterização da Interposição de Pessoas

Sabidamente, no campo do Direito Tributário, a modalidade de simulação descrita no § 1º do art. 167 da Lei nº 10.406, de 2002<sup>2</sup> (Novo Código Civil), em sua forma mais grosseira, estaria normalmente ligada a empresas cujo quadro societário seria formado por “laranjas”, como se denominam esses sócios que muitas vezes até desconhecem sua condição de “empresários” ou, o que é pior, já faleceram. Entretanto, essa não é a única hipótese em que tal modalidade se configura.

Com efeito, haverá simulação sempre que uma pessoa, física ou jurídica, se apresentar como responsável por uma operação que não realizou, na medida em que, de fato, estará se interpondo entre o exportador e o verdadeiro sujeito passivo – responsável pela promoção da entrada da mercadoria no Território Nacional, de modo a encobrir a participação deste último perante o Fisco.

Nessa linha, em que pese a capacidade operacional e financeira da Recorrente TEC Imports, que, em tese, afastaria a qualificação de empresa “de fachada”, a meu ver, não restaria infirmada a acusação formalizada com base nos documentos apreendidos.

Confira-se o trecho do auto de infração em que a infração é descrita e quais são os elementos de prova colhidos pelo Fisco<sup>3</sup>:

<sup>2</sup> § 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

<sup>3</sup> Trecho à fl. 08, conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

*“As notas fiscais emitidas pela empresa TEC IMPORTS, foram vinculadas à Faturas Internacionais, tidas como efetivamente emitidas pelos reais exportadores e em alguns casos ao pedido formulado pela DARCK, diretamente ao real exportador, e aos processos de importação, que foram registrados como sendo por conta e risco da empresa TEC IMPORTS, cuja simulação, subfaturamento e outras irregularidades, foram comprovados documentalmente e onde foi identificada a empresa DARCK, como a compradora das mercadorias no exterior (REAL IMPORTADORA). A participação da empresa DARCK foi comprovada em diligência na empresa onde foram retidas, conforme termo próprio (fls. 402 a 428), além das Notas Fiscais em questão, inúmeras outras Notas Fiscais de entradas emitidas por diversas empresas tidas como sendo de fachada...”*

Mais adiante, no trecho que se inicia à fl. 35 e seguintes, elenca a autoridade fiscal, declaração a declaração, os elementos que comprovariam que a pessoa jurídica Darck foi o verdadeiro adquirente das mercadorias, dentre os quais se destacam as faturas comerciais apreendidas, onde restara demonstrada divergência entre o valor e as partes informados ao Fisco, com base em faturas ideologicamente falsas.

À Guisa de exemplo, transcreve-se o trecho relativo à Declaração de Importação 04/0935113-4:

**“DI - 04/0935113-4 (fls. 453 a 462):-**

*A fatura internacional 420008679 apresentada à SRFB (que não foi localizada), conforme registrado em dados complementares da DI (fl. 456), acobertou e serviu de base para as informações sobre a transação internacional declarada, é ao menos ideologicamente falsa, pois, além do que já foi descrito, registrou os mesmos valores constantes na DI, em torno de 47,84%, dos valores registrados na fatura internacional, localizada na ação fiscal, nº 430013633 (fl. 460), identificada como emitida pela • exportadora BENQ AMÉRICA CORP. Essa fatura internacional indica em "Bill To e Ship To" a empresa DARCK.*

*Sendo assim, foi desqualificada a fatura que registrou os valores declarados, e considerados os valores apresentados na fatura internacional localizada, mantendo-se o primeiro método de valoração, o valor de transação.*

***Os novos valores indicam que as mercadorias foram declaradas com apenas 47,84% do seu valor real, isto é, com subfaturamento de aproximadamente R\$ 196.053,83, provocando grave prejuízo ao erário, com o não recolhimento de em torno de R\$ 89.433,41 em impostos, no registro da DI.”***  
(original destacado)

Nessa linha, pouco acresce o argumento de que a TEC Imports atuara como importador por encomenda.

Em primeiro lugar, essa modalidade não estava contemplada no mundo jurídico no momento das operações, uma vez que somente foi criada pela Lei nº 11.281, de fevereiro de 2006 e, quando da sua criação, exigiu o cumprimento de requisitos, o que afasta a pretensão de considerá-la como um ato interpretativo.



Em segundo, e mais importante, a característica principal dessa nova modalidade é justamente a integral responsabilidade do importador pelo pagamento da operação, fato que longe está de se verificar no presente processo. Conforme demonstrado, os valores que constaram dos contratos de câmbio não refletem o preço avençado.

Resta clara, assim, que a atuação da pessoa jurídica TEC Imports como Importador teve, com efeito, o condão de simular as partes envolvidas na operação.

## 2.2 - Diferença de Tributos e Imposição de Multa de Ofício Qualificada e por Divergência entre o Declarado e Praticado

Demonstrado que o valor de transação declarado era inferior ao real, por meio do cotejamento entre a fatura apresentada e a que efetivamente corresponderia à transação, correta é a cobrança da diferença devida em razão de ajuste na base de cálculo dos tributos incidentes na importação.

Por outro lado, há que se consignar que essa nova base de cálculo não foi fixada em razão de arbitramento, mas de acordo com o preço efetivamente praticado, apurado nas faturas comerciais apreendidas.

Ou seja, a valoração aduaneira seguiu à risca o primeiro método de valoração, assim fixado no Artigo 1º do Acordo de Valoração Aduaneira (original não destacado):

*“1. O valor aduaneiro de mercadorias importadas será o valor de transação, isto é, o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias, em uma venda para exportação para o país de importação, ajustado de acordo com as disposições do Artigo 8, desde que:”*

A meu ver, com a máxima vênia, restando demonstrado o vício na identificação nas partes, perpetrado por meio da interposição fraudulenta de pessoas, bem assim que os preços foram declarados em patamares inferiores aos praticados, com respaldo na apresentação de documentos ideologicamente falsos, demonstra-se aplicável a multa qualificada elencada no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 que, há época dos fatos geradores, tinha a seguinte redação:

*“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*

*I - ...*

*II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.”*

Outro ponto em que baseia a Recorrente é a suposta inaplicabilidade da multa capitulada no art. 633, I do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 4.543, de 2002,

que tem como matriz legal o parágrafo único do art. 88 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001<sup>4</sup>.

Além dos argumentos relativos à necessidade de prova direta, sustenta o que a tipificação da conduta ali qualificada (subfaturamento) exigiria a comprovação da remessa de divisas em patamares diversos dos declarados. Junta julgados extinto Terceiro Conselho de Contribuintes.

Com a devida vênia, não vejo como acolher tais argumentos.

Em primeiro lugar, restou claramente configurada a diferença entre o preço praticado e aquele informado ao Fisco, por meio da apresentação de faturas diversas da que respaldara a transação.

Em segundo, apesar da jurisprudência dos extintos conselhos de contribuintes fixar o norte no sentido de que o subfaturamento somente se revelaria na hipótese em que restasse demonstrada a remessa ilegal de divisas, tal jurisprudência formou-se quando ainda vigia o art. 526, III do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 1985<sup>5</sup>, que tinha como matriz legal o art. 169 do Decreto-lei nº 37/66, modificado pela Lei nº 6.562/78.

Ocorre que, com a edição da Medida Provisória 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, o inciso II do art. 169 do DL 37/66 foi tacitamente revogado, surgindo em seu lugar a infração tipificada no parágrafo único do art. 88 do ato novel.

*Parágrafo único. Aplica-se a multa administrativa de cem por cento sobre a diferença entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado na importação ou entre o preço declarado e o preço arbitrado, sem prejuízo da exigência dos impostos, da multa de ofício prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e dos acréscimos legais cabíveis.*

Nos termos desse novo dispositivo, não mais se discute aspectos relativos à remessa de divisas, pagamento do preço ou outros controles cambiais. A infração materializa-se quando se demonstra divergência entre o preço declarado e o praticado.

Finalmente, em face da demonstração dos objetivos almejados com a interposição de pessoas, provavelmente por entender aplicável o princípio da consunção<sup>6</sup>, não foi cobrada a multa de conversão da pena de perdimento.

Ou seja, diferentemente do alegado pela Recorrente, não caberia discutir a aplicação exclusiva da multa que apenaria a conduta de interposição fraudulenta, capitulada no inciso V do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/76<sup>7</sup>, acrescentado pelo art. 59 da Medida Provisória

<sup>4</sup> Parágrafo único. Aplica-se a multa administrativa de cem por cento sobre a diferença entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado na importação ou entre o preço declarado e o preço arbitrado, sem prejuízo da exigência dos impostos, da multa de ofício prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e dos acréscimos legais cabíveis.

<sup>5</sup> III - subfaturar ou superfaturar o preço ou valor da mercadoria: multa de cem por cento (100%) da diferença;

<sup>6</sup> Vide Júlio Fabbrini Mirabete:

"Pelo princípio da consunção ou da absorção, anula-se a norma que já está contida em outra de âmbito maior, punindo-se o fato mais gravemente apenado. A absorção dá-se no crime-fim que absorve o crime-meio; no crime complexo, que absorve os crimes componentes..." (Código Penal Anotado. São Paulo. Atlas, 6ª ed. p. 580)

<sup>7</sup> 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:

nº 66 de 29/08/2002, convertida na Lei nº 10.637/02., ou de ceder o nome, capitulada no art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007<sup>8</sup>.

Com efeito, como já me manifestei em outras oportunidades, como seria impossível prever, elencar e combater todas as consequências nefastas da ocultação do sujeito passivo, o legislador optou em combater esse meio de execução.

Assim, entendendo que restara revelado o fim pretendido com a simulação das partes envolvidas (pagar tributo em montante inferior ao devido), deixou o fisco de impor a sanção imposta ao meio de execução e aplicou a que pune o prejuízo perpetrado.

De fato, a meu ver, o que se poderia hipoteticamente cogitar, já que não é alvo do litígio, seria a aplicação concomitante dessas penalidades, jamais o afastamento das penalidades aplicadas em razão de suposta ausência de tipicidade.

### 2.3 – Solidariedade

Não vejo, igualmente, como afastar a responsabilidade de ambas as pessoas jurídicas indicadas no auto de infração.

Com efeito, afora a expressa previsão instituída pelo parágrafo único do art. 32, III do Decreto-lei nº 37, de 1966, acrescentado pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001<sup>9</sup>, há a responsabilidade solidária que decorre da aplicação dos arts. 602 e 603 do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 4.543, de 2002, que regulamentam os artigos 94, caput e § 2º, e 95, I do Decreto-lei nº 37, de 1966.

Dizem os dispositivos (original não destacado):

*Art. 602. Constitui infração toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, **que importe inobservância, por parte de pessoa física ou jurídica, de norma estabelecida ou disciplinada neste Decreto** ou em ato administrativo de caráter normativo destinado a completá-lo (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 94).*

*Parágrafo único. Salvo disposição expressa em contrário, a responsabilidade por infração independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, da natureza e da extensão dos efeitos do ato (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 94, § 2º).*

*Art. 603. Respondem pela infração (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 95):*

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.

<sup>8</sup> 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).

<sup>9</sup> Parágrafo único. É responsável solidário:

(...)

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

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

Acerca dos contornos da responsabilidade por infração, recorro à Doutrina, no caso, de Luciano Amaro<sup>10</sup>, que esclarece:

*“Com certeza, ninguém duvidará de que o contribuinte seja pessoa que recolhe tributo, mas é inconcebível a idéia de contribuinte referida a alguém não na condição de pagador de tributos, mas na de pagador de multas pecuniárias.... Aproveitando a linguagem do Código, se alguém que tem ‘relação pessoal e direta’ com o fato gerador é contribuinte, quem tem a ‘relação pessoal e direta’ com uma infração é infrator, nunca contribuinte”*

(...)

*A questão do vínculo entre o infrator (agente) e a infração (ação ou omissão) não se põe em termos de ‘relação pessoal e direta’ ou relação oblíqua com o ‘fato gerador’. O problema é de autoria, tout court. É infrator (agente) quem tenha o dever legal de adotar certa conduta (comissiva ou omissiva) e descumpra esse dever, sujeitando-se, por via de consequência, à sanção que a lei comine.*

*(...)Responsável, no que tange à responsabilidade por infrações, é a pessoa (não necessariamente o contribuinte de algum tributo) que, por ter praticado uma infração, deve responder por ela, vale dizer, deve submeter-se às consequências legais do seu ato ilícito.*

Nessa linha, ainda que se discutisse a solidariedade da recorrente TEC Imports em razão da sua intervenção na operação de importação, registrando os despachos em seu nome, certamente não resta dúvida de que tal pessoa jurídica contribuiu para a perpetração da infração.

Também não se argumente, ademais, que a solidariedade em questão se limita às penalidades, obstaculizando-se, como consequência a cobrança de diferença de impostos decorrente da infração perpetrada. Evidentemente, na medida em que são solidariamente responsáveis pela infração devem igualmente responder por todas as consequências desta, incluindo-se, evidentemente, os tributos.

Finalmente, caracterizada a pré-falada solidariedade, não consigo vislumbrar que a ordem com que os sujeitos passivos foram indicados no auto de infração provoque o alegado vício procedimental.

Note-se, em primeiro lugar, que responsabilidade tributária, na modalidade solidária, não comporta benefício de ordem. Ou seja, pouco importa a seqüência empregada quando da identificação dos contribuintes: ambos estão ligados a uma obrigação indivisível.

Nesse sentido, com a habitual clareza, ressalta Maria Rita Ferragut<sup>11</sup>:

*São, assim, características fundamentais da solidariedade:*

<sup>10</sup> Direito Tributário Brasileiro. São Paulo. 2010. Saraiva, 16ª ed. p.332

<sup>11</sup> *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo. Noeses, 2005, p. 68.

(i) pluralidade subjetiva (de credores, de devedores, ou de uns e outros simultaneamente); e (ii) **unidade objetiva** (ou seja, cada devedor responde pela totalidade da prestação, e cada credor tem direito à totalidade do crédito);

A exigência fiscal, portanto, é uma só. Se cabível, obriga os dois, se indevida, desonera-os na mesma medida.

Nessa linha, a alegada ausência de interesse na situação que constiua o fato gerador resta superada.

Finalmente, vejo igualmente prejudicada eventual alegação de erro na qualificação das partes envolvidas. Nesse ponto transcrevo trecho do relatório fiscal à fl. 09 onde a autoridade autuante descreve o papel imputado à TEC Imports e à Darck Technologies:

*O fornecedor e a **DARCK (REAL IMPORTADORA)**, foram os que acertam as condições dos contratos de compra e venda, definindo mercadorias, preços efetivos, formas de pagamento etc., que representa a operação real, aquela **que os intervenientes intentam ocultar.** (destaque acrescido)*

Partiu a autoridade fiscal, portanto, do pressuposto de que o verdadeiro responsável pela introdução da mercadoria no Território Nacional<sup>12</sup> é a pessoa jurídica Darck. Independentemente da forma pela qual foi declarada a intervenção da pessoa jurídica TEC Imports.

Impende registrar, ainda, que o descumprimento dos preceitos da Instrução Normativa nº 225, de 2002, editada com base na delegação contida no art. 80, I,<sup>13</sup> da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, conforme jurisprudência do extinto Terceiro Conselho de Contribuintes e do Poder Judiciário, não representa uma “importação por conta e ordem não declarada”, mas interposição fraudulenta de pessoas.

Confira-se:

1- Acórdão nº 302-39.916<sup>14</sup>:

*Assunto: Imposto sobre a Importação - II*

*Período de apuração: 01/01/2001 a 31/12/2003*

*IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIRO. RECURSOS FINANCEIROS. PRESUNÇÃO LEGAL. Presume-se por conta e ordem de terceiro, a operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos financeiros daquele.*

<sup>12</sup> Lembrar da redação do art. 31 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, após a alteração promovida pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1988:

Art.31 - É contribuinte do imposto:

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

<sup>13</sup> Art. 80. A Secretaria da Receita Federal poderá:

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

e

<sup>14</sup> 2ª Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, Conselheiro Luciano Lopes de Almeida, julgado em 12/11/2008, unânime

$$(\dots)$$

*OCULTAÇÃO DO REAL RESPONSÁVEL PELA IMPORTAÇÃO. FRAUDE OU SIMULAÇÃO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE DE TERCEIROS. DANO AO ERÁRIO. A ocultação do real responsável pela importação de mercadorias, mediante fraude ou simulação, inclusive pela interposição fraudulenta de terceiros é considerada dano ao erário.*

2- Acórdão nº 3802-00.245<sup>15</sup>:

IMPORTAÇÃO, UTILIZAÇÃO DE RECURSOS DE TERCEIRO OCULTO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA, DANO AO ERÁRIO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO REAL ADQUIRENTE DA MERCADORIA.

*Caracteriza interposição fraudulenta a operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro oculto na operação, real adquirente da mercadoria, que responde solidariamente pela infração. Dano ao Erário materializado, 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.*

3- AMS 200550010124001<sup>16</sup>.

4- Tendo a autoridade alfandegária verificado que as disposições normativas vigentes acerca da importação por conta e ordem de terceiros não foram atendidas, correta a conclusão da ocorrência de ocultação fraudulenta do responsável pela operação, conduta esta prevista no art. 23 do Decreto Lei 1.455, de 1976, com a redação dada pela Lei 10.637, de 2002, que leva ao perdimento da mercadoria.

Nessa linha, não se poderia anular o auto de infração sob a alegação de que o lançamento não observara os preceitos inerentes à responsabilidade solidária insculpidos no inciso III, do parágrafo único, do art. 31 do Decreto-lei nº 37, de 1966, acrescido pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, que diz:

*Parágrafo único. É responsável solidário:*

$$(\dots)$$

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

Revelando-se que operou-se a interposição fraudulenta de pessoas e a redução indevida dos tributos incidentes por meio da apresentação de documentos que não refletiam a operação de importação, não vejo como exigir que a autoridade fiscal atribua à operação a qualificação inerente à interposição lícita de pessoas, mediante o cumprimento das exigências a ela inerentes.

<sup>15</sup> 2ª TE/3ª Seção, Francisco José Barroso Rios, julgado em 23/08/2010, unânime.

<sup>16</sup> Desembargador Federal Leopoldo Muylaert, 6ª. Turma Especializada do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, julgada em 05/04/2010.



Confira-se, a respeito, manifestação da Câmara Superior de Recurso Fiscais, por meio do Acórdão CSRF/01-05.543, de 19/09/2006<sup>17</sup>, que ratifica validade do lançamento efetuado em nome do verdadeiro infrator, oculto por meio de interposição fictícia (ou fraudulenta) de pessoas:

*RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA — INTERPOSTA PESSOA - SIMULAÇÃO. Comprovada a interposição fictícia de pessoa jurídica, deve o fisco exigir o imposto do beneficiário da renda tributável auferida em nome da empresa individual. O artigo 149 do CTN, VII, autoriza realizar o lançamento de ofício diretamente naquele que agiu com dolo, fraude ou simulação, afastando-se os sujeitos aparentes, cuja constituição formal visava apenas ocultar os reais titulares da renda.*

Correta, portanto, a qualificação das partes envolvidas na infração.

Também não vejo como atribuir a condição de terceiro de boa-fé à pessoa jurídica TEC Imports.

Ora, se tal pessoa jurídica apresentou-se perante o Fisco como adquirente de mercadoria que, de fato, foi negociada por terceiro, no caso a Darck Technologies, não há como alegar desconhecimento de que a fatura comercial apresentada ao Fisco era ideologicamente falsa.

### 3- Conclusão

Com essas considerações, nego provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 2 de junho de 2011

Luis Marcelo Guerra de Castro