



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

Processo nº 12466.004072/2006-31
Recurso nº 140.600 Voluntário
Acórdão nº 3102-00.599 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de fevereiro de 2010
Matéria MULTA DIVERSA
Recorrente ALLCOMEX CONSULTORIA EXPORT. E IMPORTAÇÃO LTDA.
Recorrida DRJ-FLORIANOPOLIS/SC

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 29/03/2006

MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO DA MERCADORIA. COMPETÊNCIA. AUDITOR FISCAL.

Sendo o caso aplicação de multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, não falece competência ao Auditor Fiscal.

VÍCIO NO PROCEDIMENTO. INTIMAÇÃO. INFORMAÇÃO QUANTO AO DESTINO DAS MERCADORIAS. IRRELEVÂNCIA.

Irrelevante o fim que foi dado às mercadorias, haja vista que o fundamento para aplicação da penalidade, é a irregularidade no procedimento de importação, sendo correta a aplicação da multa no valor aduaneiro da mercadorias, quando a mercadoria já foi submetida ao despacho aduaneiro.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. IRREGULARIDADES. COMPROVAÇÃO. MULTA. SUJEITO PASSIVO E RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO PELA INFRAÇÃO.

A existência de meros indícios não é suficiente para concluir pela interposição fraudulenta, porém, demonstrado cabalmente nos autos que ocorreram irregularidades na operação praticada, deve ser mantida a multa tipificada, na forma da lei.

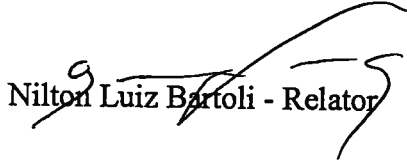
LEI NOVA MAIS BENÉFICA. ART. 106 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. PENA PECUNIÁRIA. CESSÃO DO NOME. MINORAÇÃO. Em decorrência de lei nova, a saber o art. 33 da Lei nº 11.488, de 15.06.2007, a multa aplicada no Auto de Infração deve ser objeto de minoração, adaptando-se à lei nova, em conformidade com o art. 106 do Código Tributário Nacional, haja ser mais benéfica, na medida em que atribui a quem cede o nome a pena pecuniária de 10% à infração e não conversão da pena de perdimento em multa de 100%.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reduzir a multa de ofício a 10% do valor aduaneiro. Vencidos os Conselheiros Celso Lopes Pereira Neto e Luis Marcelo Guerra de Castro, que negavam provimento. O Conselheiro José Fernandes vota pela conclusão e fará declaração de voto.


Luis Marcelo Guerra de Castro - Presidente


Nilton Luiz Bartoli - Relator

EDITADO EM: 01/03/2010

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

Relatório

Cuida-se de Auto de Infração, de fls. 01/45, para exigência de Multa Equivalente ao Valor Aduaneiro da Mercadoria, no valor de R\$ 94.801,30, em razão de importações consideradas ocorridas mediante ocultação do real sujeito passivo ou responsável pela operação (Declaração de Importação – DI – nº 06/0358122-0).

As contribuintes M. Silva Logística & Serviços Aduaneiros Ltda. e J. Wenjin – EPP foram apontadas como responsáveis solidárias pelo crédito tributário, com fulcro no art. 124 do CTN e nos arts. 32 e 95, do Decreto-Lei nº 37/96.

Consta no item “Descrição dos Fatos”, em suma, o seguinte:

- (i) A empresa Allcomex, protocolizou pedido de devolução de mercadoria ao exterior, que foi formalizado conforme o Processo Administrativo nº 12466.001262/2006-05, em 20/04/2006;
- (ii) Devido ao valor e circunstâncias do pedido, o pedido de devolução ao exterior foi encaminhado ao AFRF em 27/04/2006, e através do MPF nº 07.2.76.00-2006-00415-7, foram determinados a coleta de informações e/ou documentos e a conferência física das referidas mercadorias;
- (iii) Essas determinações foram atendidas pelo AFRF, o qual motivou o relatório preliminar, noticiando as irregularidades constatadas, propondo o indeferimento de tal pedido, a inclusão da empresa em procedimentos especiais de fiscalização, nos termos da IN SRF nº 228/02, e o prosseguimento da ação fiscal com vistas ao perdimento

dos bens envolvidos, formalizado conforme o processo administrativo nº 12466-002.194/2006-93;

- (iv) As constatações efetuadas demonstraram que as mercadorias nunca poderiam ser nacionalizadas de forma regular, e que também não eram mercadorias fornecidas por um exportador para uma importadora brasileira, pois na verdade eram encomendas de diversas pessoas físicas e/ou jurídicas, que interessadas em adquirir produtos estrangeiros, violam os trâmites legais, procuram essas empresas sediadas no exterior, que propõem mediante o pagamento conforme o peso e tamanho da encomenda, entregar esses produtos diretamente em seu estabelecimento ou residência;
- (v) Uma vez contratadas, essas empresas acumulam diversas encomendas e em determinado momento transportam esses bens, internam em território nacional, e através de despachantes aduaneiros, contratam empresas brasileiras, que se propõem a nacionalizar as mercadorias mediante o pagamento de valores por DI;
- (vi) Contratada a empresa para a nacionalização das mercadorias, são forjados os Conhecimentos de Carga, Fatura Internacional e demais documentos necessários, declarando mercadorias de pouco valor agregado e sem grande valor comercial, para que o desembaraço seja facilitado;
- (vii) Tais fatos foram comprovados no PAF nº 12466-002.194/2006-93, que formalizou o AI e Termo de Apreensão e Guarda Fiscal, que tratou da aplicação da pena de perdimento aos produtos envolvidos nesse procedimento;
- (viii) A ação fiscal comprovou os indícios de irregularidades, indeferiu o pleito, vez que, devido à óbvia operação fraudulenta, não é permitido pelo ordenamento jurídico nacional a devolução ao exterior de mercadorias com falsa declaração de conteúdo ou com qualquer outra irregularidade, consoante o disposto no artigo 75, parágrafo 3º, da IN SRF nº 206/02;
- (ix) A tentativa de devolução de mercadorias ao exterior foi a única saída encontrada pelos reais intervenientes, visto que nunca conseguiram nacionalizar as mercadorias internadas, de forma irregular, em operação tida com simulada, ocultando os reais compradores e os reais vendedores, configurando-se a interposição fraudulenta na importação, além da utilização de documentos ideológica e/ou materialmente falsos e declarações ideologicamente falsas;
- (x) Verificada a regularidade dos procedimentos adotados pelo contribuinte nos demais processos e importação registrados, foram constatadas irregularidades em praticamente todas as declarações de importação registradas pela Allcomex;

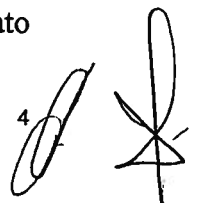
3



- (xi) Considerando todas as irregularidades apontadas, todos os processos de importação registrados pelo contribuinte, anteriormente, foram alcançados pela ação fiscal, em revisão aduaneira, nos termos do art. 570 do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 4.543/02);
- (xii) O presente procedimento cuida da Declaração de Importação nº 06/0358122-0, registrada em 29/03/2006, desembaraçada em 26/04/2006, indicando como exportadora a empresa NINGBO HIKING IMPORT AND EXPORT. CO. LTDA., indicando "to order" em consignação e "M. SILVA LOGÍSTICA & SERVIÇOS ADUANEIROS LTDA" em "Notify Party";
- (xiii) A indicação "CONSIGNEE" normalmente significa o verdadeiro importador dos bens. Neste item está escrito "to order", o que demonstra que não tinha destinatário determinado ou simplesmente propositalmente deixou de ser informado para permitir a sua ocultação;
- (xiv) A Allcomex não assumiu qualquer pagamento de impostos ou despesas, identificando que os custos foram assumidos pelo despachante, o que é ratificado por seu extrato bancário, que não registra qualquer débito ou transferência financeira, para custear esses valores;
- (xv) Na ação fiscal de revisão da DI mencionada, foram identificadas as infrações enumeradas como 001 e 002, que com os elementos de prova descritos no processo, são configuradas como de dano ao erário, previstas no DL nº 1.455/76; art. 23, IV e V com a alteração do art. 59 da Lei nº 10.637/02 e DL nº 37/66; art. 105, VI, XII e XXII, regulamentados pelo Decreto nº 4.543/02; e art. 618, VI, XII e XXII, § 1º e § 2º ficando, as mercadorias objeto desta ação fiscal, sujeitas à pena de perdimento;
- (xvi) As mercadorias envolvidas foram consumidas, o que torna impossível a sua apreensão, segundo as notas fiscais de saídas nºs 000052 a 000055;
- (xvii) O processo fiscal para perdimento dessas mercadorias, que conforme a legislação, seria extinto, nem foi iniciado, e nos termos do art. 23, IV e V, do DL nº 1.455/76, com alteração do art. 59 da Lei nº 10.637/02, foi lavrado o AI pela prática da infração de ocultação do sujeito passivo, do real comprador ou responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive interposição fraudulenta de terceiros e pela apresentação de documentos necessários ao desembaraço, com falsidade ideológica, ficando a empresa sujeita a multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias.

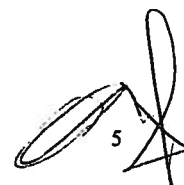
Consta, ainda, da descrição da "Infração-001" (fls. 10/25) o seguinte:

- (xviii) Devido a sua própria natureza, a simulação é de difícil comprovação documental, visto que há presença de dois atos, o ato simulado, do qual há documento ostensivo, e o ato dissimulado que é o que se intenta esconder;
- (xix) Como a ação é dissimulada sob forma diversa, fica muito difícil que se encontre a chamada prova cabal de sua ocorrência, pois esconder o ato

Handwritten signature and initials in the bottom right corner of the page.

dissimulado é da própria natureza da simulação, sendo necessário perquirir-se a real intenção dos agentes no momento da prática do ato, lançando mão de provas indiciárias e presuntivas para a sua demonstração;

- (xx) A ocultação do real sujeito passivo é modo de eximir-se da responsabilização pelos atos praticados e sua caracterização como fraude decorre de disposição legal, uma vez que a ação ou omissão exclui ou modifica a obrigação tributária, em uma das suas características principais: o sujeito passivo;
- (xxi) A Lei Complementar nº 104/2001 alterou o CTN, introduzindo o § único em seu artigo 116, para que constasse a competência à autoridade administrativa para desconsiderar atos ou fatos jurídicos dissimuladores da ocorrência tributária;
- (xxii) A importadora, nos documentos apresentados à SRF, constou como sendo a Allcomex, empresa fundapeana, atuando em operação por conta e riscos próprios. Contudo, conforme as provas juntadas no presente AI, ficou comprovado que a Allcomex não é verdadeira importadora, e nunca comprou ou assumiu qualquer ônus das mercadorias envolvidas;
- (xxiii) O importador de fato foi identificado como sendo a empresa M. SILVA LOGÍSTICA, cujos sócios são os Srs. Marcelo da Silva e Odair Rodrigues, constando em diversos procedimentos irregulares na importação de mercadoria, envolvendo a empresa e/ou sócios (descritos às fl. 14 e 15 do AI – letras ‘a’ a ‘d’);
- (xxiv) Todos os fatos demonstram que a empresa M. Silva Logística, através de seu sócio principal, o Sr. Marcelo da Silva, já vem há algum tempo atuando de forma irregular no comércio exterior, ao contrário da empresa Allcomex, que em todos os procedimentos, constatados na ação fiscal, atuou, basicamente, cedendo o seu nome e documentos para que fossem utilizados na nacionalização das mercadorias envolvidas, e nunca atuando como importadora propriamente dita;
- (xxv) A empresa J. WEJIN – EPP, que consta como destinatária das mercadorias, em sua declaração de imposto de renda, ano base 2005, registra unicamente receita na prestação de serviços. Quanto à movimentação de mercadorias, traz fortes indícios de atividade irregular, em razão do que a empresa registra (fl. 16 do AI);
- (xxvi) no procedimento fiscal existiu primeiramente uma análise nos procedimentos adotados pelo contribuinte, em suas operações no comércio exterior e suas condições financeiras, que apontaram fortes indícios de irregularidades, passando-se então os trabalhos no sentido de se estabelecer os relacionamentos que pudessem comprovar a existência ou não de fraude;



5

- (xxvii) A fraude somente foi descoberta na ação fiscal, que em diligência escancarou todos os procedimentos fraudulentos praticados em desrespeito ao ordenamento jurídico nacional;
- (xxviii) Para comprovar a intenção de fraude, tudo o que foi apresentado e declarado ao Fisco foi no logrado intento de iludir a fiscalização;
- (xxix) A influência e a atividade exercida pela AMT na possível captação de clientes são óbvias, entretanto, como em outros procedimentos que serão tratados em processos distintos, envolvendo outros contribuintes, também é óbvio que a Allcomex não é a real importadora das mercadorias, não assumiu qualquer custo dessa importação, recebendo neste caso uma receita de US\$500,00 como comissão, ou seja, não teve como rendimentos um ganho na venda das mercadorias;
- (xxx) A planilha que cuida da cobrança dos direitos na operação da empresa Allcomex, encaminhado à AMT, retrata bem o envolvimento da Allcomex e AMT como prestadores de serviços, identificando o ganho de cada um; Neste documento a Allcomex registra inicialmente todos os custos do processo, que somam R\$ 37.782,90, e, após, cuida dos valores da Nota Fiscal de saída, incluindo o valor de 5%, que identificamos como sendo a comissão recebida pela AMT pelos serviços prestados, chegando a R\$ 45.720,22 e no final registra as despesas de Nota Fiscal, onde consta a comissão recebida por essa empresa;
- (xxxi) Essa planilha sempre foi encaminhada à AMT, que sempre cuidou de todos os pagamentos;
- (xxxii) Identificamos neste procedimento como principal beneficiário da operação, a empresa M. Silva Logística & Serviços Aduaneiros Ltda., que consta no BL como parte a ser notificada (Notify Party). Esta é uma indicação, ao transportador da mercadoria, de quem deve procurar para efeito de desembarque e entrega da mercadoria no destino, isto é, um dos principais interessados nesse negócio;
- (xxxiii) No que diz respeito aos pagamentos dos tributos e demais gravames, nada foi assumido pela Allcomex: o ICMS foi pago pela AMT e os impostos foram debitados em conta corrente de contribuinte não identificado na ação fiscal;
- (xxxiv) Nos casos do ICMS e dos demais tributos, o contribuinte não soube indicar a origem dos valores envolvidos, entretanto, foi possível comprovar que os valores não tiveram origem na Allcomex; pois em seu extrato bancário não existe qualquer transferência registrada para esse fim, bem como na data do pagamento do ICMS e do débito dos demais impostos, 29/03/06, a Allcomex não tinha condições financeiras para tanto, pois o total dos encargos foi de R\$21.011,06, e a disponibilidade em 27/03/2006 era de R\$6.674,05, em 29/03/2006 R\$6.674,05 e em 30/03/2006 estava devedora em R\$115.333,78;

- (xxxv) Para efeito de emissão de Nota Fiscal de Venda todos os dados do destinatário foram encaminhados pela AMT, conforme ratificado no próprio documento localizado no estabelecimento do contribuinte, isso reforça a constatação de existência de simulação, pois a Allcomex nunca soube de quem eram as mercadorias ou a quem deveriam ser faturadas, e sendo assim nunca foi quem comprou as mercadorias no exterior ou internou em território nacional, comprovando a existência da interposição fraudulenta e que tudo isso foi simulado;
- (xxxvi) Quanto ao destinatário das mercadorias, indicado pela AMT e que consta nas Notas Fiscais de Venda emitidas pela Allcomex, a J. WENJIN – EPP, é uma firma individual, de pequeno porte, optante pelo simples e a sua declaração de imposto de renda ano base 2005, registra unicamente receita na prestação de serviços; Quanto à movimentação de mercadorias, traz fortes indícios de atividade irregular, conforme já demonstrado. O seu proprietário, Jiao Wenji declara rendimentos em torno de R\$16.000,00;
- (xxxvii) Considerando que foram vários os verdadeiros compradores das mercadorias no exterior (importadores de fato), e em todos os casos ficou tácita a simulação nos procedimentos adotados pela Allcomex que em todos os casos manteve oculto o verdadeiro interessado no processo;
- (xxxviii) Que, conforme ficou comprovado e ratificado pelas declarações do responsável legal pela empresa, a Allcomex não arcou com nenhum centavo nessas importações revisadas, objeto desta ação fiscal;
- (xxxix) Que não foi identificada a origem dos valores desembolsados pelo despachante, que arcou com esses custos, conforme ratifica o mesmo representante legal em seus esclarecimentos e em alguns comprovantes de pagamento;
- (xl) Que no BL constou em Notify a empresa M. Silva Logística & Serviços Aduaneiros Ltda., que esse documento constou à ordem não apresentando qualquer indicação no que diz respeito à Allcomex;
- (xli) Tem-se que a Allcomex não comprou as mercadorias envolvidas e não arcou com qualquer custo desse processo e, sendo assim, jamais poderia ter nacionalizado esses bens, sem saber a verdadeira natureza e muito menos se intitular importadora;
- (xlii) A Allcomex resolveu correr os riscos, em desrespeito à legislação vigente, aceitando ser interposta pessoa jurídica na relação dos intervenientes ocultos, aqueles que compraram as mercadorias no exterior e arcaram com todas as despesas dessas importações;
- (xliii) As citações da Allcomex como prestadora de serviços não devem servir de indicação de que a atividade por ela exercida possa ser considerada como prestação de serviços em importação por conta e

ordem de terceiros ou por encomenda, que tem procedimentos próprios, conforme legislação específica;

- (xliv) No caso tratado a Allcomex de fato prestou serviço, totalmente em desacordo com a legislação, cedendo o seu nome e documentos para que terceiros pudessem nacionalizar mercadorias das quais desconhecia a origem e destino, unicamente em troca da receita de US\$ 500.00 por D.I, receita que sequer consta com registros fiscais, pois não foi localizada qualquer Nota Fiscal de prestação de serviços e ainda, para dar credibilidade à simulação, tratou em todos os documentos fiscais, como se tratasse de importação por conta e risco próprios;
- (xlv) A indicação dos solidários na infração deve-se ao fato de que M. Silva Logística & Serv. Aduan. Ltda. ter constado no BL como parte a ser notificada (Notify Party), o que a identifica como um dos principais interessados nesse negócio;
- (xlvi) Assim como, que J. Wenjin – EPP foi indicado pela AMT como beneficiário e destinatário das mercadorias para efeito de emissão de Nota Fiscal de Venda;
- (xlvii) A infração tratada neste tópico, configurada, pelos atos praticados pelos contribuintes, como interposição fraudulenta por si só já motiva a pena de perdimento, nos termos da legislação vigente, entretanto, as mercadorias envolvidas foram remetidas a consumo, o que torna impossível a sua apreensão, razão pela qual o processo fiscal para perdimento dessas mercadorias nem foi iniciado, lavrando-se o AI pela prática da infração de ocultação do sujeito passivo, do real comprador ou do responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive interposição fraudulenta de terceiros e pela apresentação de documentos necessários ao desembaraço, em tese, com falsidade ideológica, ficando a empresa sujeita a multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias.

Consta da descrição da “Infração-002” (fls. 25/29) o seguinte:

- (xlviii) A operação de comércio exterior em questão é simulada e apresenta como intervenientes as empresas Allcomex e Ningbo Hiking Import and Export CO. Ltd., pois omite o comprador das mercadorias (real importador), aquele que adquiriu as mercadorias no exterior e internou em território nacional;
- (xlix) Para dar credibilidade aos procedimentos para a nacionalização das mercadorias, apresentaram à SRF documentos, material ou ideologicamente falsos, promovendo declarações também ideologicamente falsas, para ocultar pessoas interessadas no processos e fazer crer em documentos que registram a empresa Allcomex agindo por conta e risco próprio;
- (l) As principais irregularidades constatadas nos documentos apresentados, com vistas ao desembaraço das mercadorias, são: (i) simulação e falsidade ideológica na declaração de importação (fls. 84/101); (ii) falsidade material na Fatura Comercial (INVOICE) (fls. 91/92);

- (li) Tal infração já motiva a pena de perdimento, nos termos da legislação vigente, no entanto, as mercadorias foram remetidas a consumo, conforme o que foi apurado, bem como as notas fiscais de saídas 000052 a 000055, o que torna impossível a sua apreensão, ficando a empresa sujeita a multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, pela prática da infração de apresentação de documentos necessários ao desembaraço, em tese, com falsidade ideológica;

Consta da descrição do “Real Valor das Mercadorias” (fls. 29/32) o seguinte:

- (lii) Em função das fraudes apontadas neste AI, principalmente que diz respeito às falsidades existentes na fatura internacional, torna-se obrigatório rejeitar o valor de transação informado na *invoice* apresentada ao fisco, com base no art. 1º do Acordo de Valoração Aduaneira – valor da transação, que considera inexistente a hipótese de fraude;
- (liii) Provocado sobre o tratamento aplicável aos documentos fraudulentos, o Comitê Técnico de Valoração Aduaneira da Organização Mundial das Aduanas se pronunciou em sua opinião consultiva 10.1;
- (liv) Nesta situação, deve a administração aduaneira arbitrar os valores aduaneiros das mercadorias, conforme estabelece o art. 88 da MP 2.158-35/2001, combinado com o §1º do art. 144 do CTN;
- (lv) Pelo tipo de mercadorias envolvidas, não foi possível identificar preços praticados pelo fabricante das mercadorias no país exportador, sequer identificado na internet;
- (lvi) A verificação no preço declarado de alguns itens, por tão irrisório que é, torna irrefutável a existência de subfaturamento, ainda mais pelas quantidades envolvidas, que excluem por completo a possibilidade de existência de qualquer tipo de desconto;
- (lvii) Os valores das mercadorias foram arbitrados com base no mesmo índice médio do subfaturamento praticado, conforme foi provado no processo nº 12466.003679/2006-02, que tem a Allcomex como contribuinte responsável;
- (lviii) Esse subfaturamento foi comprovado, quando comparado com o preço praticado pelo fabricante, no país de origem das mercadorias (fl. 109), pois os preços declarados foram 23,755% desse valor encontrado.

Consta, ainda, da descrição do “Detalhamento da Fraude” (fls. 32/35), o seguinte:

- (lix) A Allcomex não é a compradora de fato e real importadora das mercadorias envolvidas, essas foram internadas em território nacional em procedimentos acobertados com documentação ideológica/materialmente falsa;



- (lx) Além da prática de subfaturamento do valor das mercadorias, foram constatadas as irregularidades 001 e 002;
- (lxi) O objetivo com a prática da infração 001 (interposição fraudulenta) foi o da manutenção dos reais intervenientes ocultos em toda a operação, o que não foi alcançado em função desta ação fiscal;
- (lxii) A prática da infração 002 (utilização de documentos ideológica ou materialmente falsos) foi para viabilizar e dar credibilidade à operação simulada;
- (lxiii) Apurou-se que o destinatário das mercadorias, que constou na Nota Fiscal de Venda, indicado pela AMT, J. WENJI – EPP, não está credenciado a operar no comércio exterior, haja vista que é uma firma individual, de pequeno porte, optante pelo simples e a sua declaração do IR/2005 registra unicamente receita na prestação de serviços e quanto à movimentação de mercadorias, traz fortes indícios de atividade irregular, declarando o seu proprietário rendimentos em torno de R\$16.000.

segue: Consta, ainda, da descrição da “Intenção e o objetivo da fraude” (fls. 35/41) o

- (lxiv) Além de promover a ocultação do real comprador (aquele importador de fato, que vai vender a mercadoria nacional com objetivo de lucro), apresentou preços subfaturados.
- (lxv) A fraude somente foi descoberta na ação fiscal, que em diligência escancarou os procedimentos fraudulentos praticados em desrespeito ao ordenamento jurídico nacional.
- (lxvi) Falsificaram documentos, ofereceram informações falsas e apresentaram diversos documentos que não demonstram o verdadeiro negócio praticado.
- (lxvii) Um dos objetivos foi o de permanecerem ocultos, para continuar à margem da legislação do IPI e para reduzir os efeitos de possível ação fiscal; Outro objetivo foi através da operação simulada, nacionalizar as mercadorias envolvidas, com preços subfaturados, para recolher menos II, IPI, PIS, COFINS e ICMS;
- (lxviii) O subfaturamento provoca a redução dos impostos pagos no ato de nacionalização das mercadorias, já a interposição fraudulenta exclui os fraudadores da equiparação com a indústria e assim deixam de calcular o IPI na comercialização dessas mercadorias em território nacional;
- (lxix) Os importadores e/ou adquirentes são equiparados a industrial mesmo que não tenha realizado a importação diretamente, constituindo fato gerador do IPI, sendo devido o valor do imposto calculado a partir da diferença entre preço de entrada e o preço de saída (não-cumulatividade);

(lxx) Na hipótese do verdadeiro adquirente da mercadoria ocultar-se, não se apresentando à fiscalização nos termos da IN SRF nº 225/2002, e/ou interpor terceira pessoa na operação, estará afastando fraudulentamente sua condição de contribuinte do IPI, pretendendo não cumprir com a obrigação tributária já mencionada;

(lxxi) A base de cálculo influencia de forma significativa o total de impostos a serem recolhidos em uma operação regular de importação;

(lxxii) Como a mercadoria foi nacionalizada, o real comprador das mercadorias (real importador) 'contornou' a equiparação a estabelecimento industrial, para efeito de incidência do IPI, sonegando grande parte dos tributos incidentes, porque o preço para revendedor não muda.

Consta da descrição da "Solidariedade" (fls. 42/43) o seguinte:

(lxxiii) Considerando a inteligência do art. 124, I e V do CTN e a nova redação dos arts. 32 e 95 do Decreto-lei nº 37 de 18/11/66, está clara a obrigação solidária entre as empresas Allcomex, M. Silva Logística & Serviços Aduaneiros Ltda e J. Wenjin – EPP, para com as penalidades impostas aos atos irregulares praticados, nos termos deste AI, uma vez que a Allcomex tratou, em todos os procedimentos adotados e declarados à SRF, a importação em tela, como sendo por conta e riscos próprios, a Logística & Serviços Aduaneiros Ltda., conforme apurado na ação fiscal constou em documentos como sendo interessado no processo, e a J. Wenjin – EPP, que constou nas Notas Fiscais de vendas, emitidas pela Allcomex, como destinatária das mercadorias;

Consta da descrição da "Fraude e seus reflexos penais" (fl. 43) o seguinte:

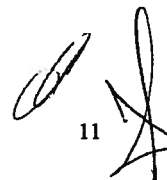
(lxxiv) As empresas envolvidas e seus responsáveis ficaram cientes de que foi promovida a representação fiscal para fins penais, formalizada conforme o processo administrativo 12466.004073/2006-86.

Fundamenta-se a autuação no art. 23, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/76, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/02 e a alteração do art. 81, III, da Lei nº 10.833/03.

Instrui o auto de infração os documentos de fl. 46/79, dentre os quais: Contrato Social (fls. 46/49), Alterações Contratuais (fls. 50/70), Mandado de Procedimento Fiscal nº 07.2.76.00-2006-00499-8 (fl. 71), Termo de intimação e retenção de documentos do SEFIA nº 2006-00499-001 (fls. 72/79).

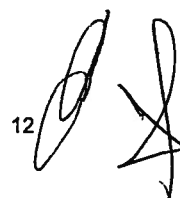
Em atendimento a intimação, os contribuintes apresentaram seus respectivos documentos, Allcomex (fls. 80/123), AMT Despachos Aduaneiros Ltda (fls. 124/125), J. Wenjin – EPP (fls. 126/129), M. Silvia Logística & Serviços Aduaneiro Ltda (fls. 130/136).

Intimado da lavratura do AI (AR – fl. 137v), o contribuinte M. Silva Logística & Serviços Aduaneiros Ltda, apresentou a Impugnação às fls. 137/140, argumentando, de forma sucinta, que:



11

1. Não houve ocultação da Impugnante na operação de importação representada pela DI nº 06/0358122-0, mesmo porque não havia quaisquer interesses;
2. Em relação a mercadoria amparada pela DI mencionada acima a impugnante não era sua adquirente, mediante importação por sua conta e ordem;
3. A operação de importação não se deu às custas de recursos financeiros da impugnante, afastando quaisquer presunções de importação por sua conta e ordem;
4. Não há quaisquer vínculos de solidariedade tributária e corresponsabilidade por infrações entre a impugnante e a Allcomex;
5. A Impugnante está exonerada da obrigação de extinguir o crédito tributário lançado.
6. A única ligação da Impugnante com os fatos elencados e descritos no Auto de Infração que ora se pretende impugnar, é estar mencionada a sua revelia como 'notify party' no Conhecimento de Embarque 502847253;
7. O campo 'notify party' do conhecimento de embarque diz respeito a uma pessoa sem qualquer responsabilidade efetiva no processo de exportação/importação, que por isso não responde pela carga, tratando-se tão somente de alguém que foi solicitado a ser notificado para tomar ciência da chegada da mercadoria no país de destino;
8. Jamais fora contratada pela empresa Allcomex para tratar de quaisquer despachos aduaneiros, muito menos, para transportar mercadorias;
9. Não havia e não há qualquer interesse da Impugnante no despacho representado pela DI 06/0358122-0;
10. A Impugnante operou como mera transportadora, habilitada pela SRF a exercer o Regime Aduaneiro Especial de Trânsito Aduaneiro;
11. Não está a autoridade aduaneira autorizada a presumir, ainda que de forma relativa, que a importação em tela se deu por conta e ordem da Impugnante, conforme dispõe o art. 27 da Lei 10.637/02;
12. Além disso, pretendeu a autoridade fiscal desconsiderar negócio jurídico baseando-se no parágrafo único do art. 116 do CTN, mas tal permissivo carece de estabelecimentos de procedimentos em lei ordinária, o que está prejudicado desde a não convolação em lei dos artigos pertinentes da MP 66/2002;
13. A simples menção do nome da Impugnante no campo "notify party" do conhecimento de embarque 502847253 é insuficiente para corresponsabilizá-la pelo crédito tributário lançado;
14. Eventuais irregularidades envolvendo o nome do Senhor Marcelo da Silva nada tem a ver com a DI em tela;



15. Não há recurso da impugnante empenhado em qualquer fase de importação, nacionalizada por meio da DI 06/0358122-0, o que impede a Autoridade Fiscal de sequer presumir que a importação em tela se deu por sua conta e ordem;
16. Não está facultado à Autoridade Fiscal desconsiderar quaisquer negócios jurídicos, por falta de permissivo legal ordinário.

Requeru, por fim, o provimento integral da impugnação.

Anexou à sua impugnação documentos Cópia da Carteira Nacional de Habilitação do sr. Marcelo da Silva (fl. 143); Alteração Contratual (fl. 145); e Contrato Social (fls. 146/152).

Intimado da lavratura do AI (AR – fl. 155v), o contribuinte J. Wenji - EPP, apresentou a Impugnação de fls.155 a 170, na qual aduz, em suma, que:

- i. A Impugnante não é destinatária das mercadorias, razão pela qual refuta as acusações;
- ii. Não há qualquer registro hábil e inidôneo que comprove as condutas que lhe são imputadas no AI, haja vista que inexistente qualquer registro que demonstra que é destinatária das mercadorias, pois sequer as adquiriu;
- iii. O Auditor Fiscal pautou-se em meras suposições, desprovidas de quaisquer provas, logo, a autuação não pode prevalecer;
- iv. A prevalecer a autuação ter-se-á invertido o ônus da prova, cabendo à Recorrente o impossível ônus de fazer prova negativa;
- v. A fraude apontada no AI só pode se comprovada caso o contribuinte obtivesse vantagem;
- vi. A impugnante não adquiriu as mercadorias objeto do presente AI, o que não pode ser presumido;
- vii. É inaceitável a inexistência de prova material na presente autuação, uma vez que os órgãos de arrecadação e fiscalização dos entes Políticos encontram-se informatizados, por meio dos sistemas de processamento eletrônico de dados das instituições financeiras, previsto na IN SRF nº 86/01;
- viii. Tais informações permitem o monitoramento, por parte da Receita Federal, de todas as operações do contribuinte, de forma que uma averiguação do porte da presente, não pode ater-se a uma mera suposição desprovida de comprovação documental;
- ix. A mera presunção não pode constituir-se em fato sólido passível de sustentar uma autuação de qualquer natureza, a que imputa conduta fraudulenta;

- x. A presunção estabelecida no AI não pode prevalecer, visto que entre os fatos analisados não existem nexos causal, assim, inexistem liames entre as meras suposições e o auferimento de vantagem ilícita;
- xi. Até mesmo pelo artigo 42 da Lei 9.430/96 a autuação baseada em presunção, não subsiste;
- xii. Sem a materialidade é impossível a constatação, ou não, da existência de tributo devido, que é condição *sine qua non* para o delito de sonegação fiscal;
- xiii. O Código Tributário Nacional, em seu artigo 112 do CTN, determina que, na existência de dúvidas, deve haver a interpretação favorável ao acusado (no caso à Impugnante);
- xiv. Além de inexistir a conduta irregular por parte da Impugnante, inexistente igualmente a evidência do intuito de fraudar o fisco, razão pela qual não se cogita do agravamento da multa, pois esta só é aceita quando evidente o intuito de fraude;
- xv. Em julgado proferido na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.521, o STF reconheceu que somente é permitida a representação fiscal para fins penais, após o trânsito em julgado do processo administrativo;
- xvi. Enquanto o crédito tributário não está definitivamente constituído (art. 174, do CTN), o contribuinte não pode fazer o pagamento, notadamente porque nem sequer sabe o *quantum debeatur*;
- xvii. O processo administrativo fiscal em que se discute a existência ou da exigibilidade ou mesmo a constitucionalidade do crédito tributário é questão prejudicial ao processo penal que trata de crime tributário, implicando na suspensão do crédito.

Diante do exposto, requer seja julgado o auto de infração insubsistente, com o conseqüente provimento da impugnação, excluindo-se a impugnante, por não ter sido a destinatária das mercadorias e não ter praticado qualquer tipo de simulação ou fraude.

Para corroborar o alegado o contribuinte transcreve diversos dispositivos legais, cita doutrina e reproduz jurisprudência do Conselho de Contribuintes e do E. STF.

Anexou documentos de fls. 171/176, dentre os quais, Requerimento do Empresário (fl. 171), Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ (fl. 172), Procuração (fl. 173), Identidade do advogado (fl. 176).

Intimado, o contribuinte Allcomex, apresentou a Impugnação às fls. 178/204, na qual relata, de forma sucinta:

- i. A fiscalização desconsiderou formalidades indispensáveis às garantias dos direitos dos interessados, de forma que o AI é nulo;
- ii. Preliminarmente, a aplicação de pena de perdimento não é de competência do AFRF que lavrou o AI e converteu esta em multa e sim do Inspetor da Alfândega do Porto de Vitória;

- iii. É necessário que haja prévia instauração do processo para apuração da infração capitulada como dano ao erário e aplicação da pena de perdimento para que se possa cogitar de sua conversão em pena de multa. Não se pode converter aquilo que ainda não existe;
- iv. Tem-se que o APRF pretendeu se substituir a Inspetor, usurpando-lhe sua competência aplicando pena de perdimento das mercadorias sem contraditório, em absoluto desrespeito ao devido processo legal, para converter a pena de perdimento – nula – em multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias;
- v. A fiscalização não abedeceu à norma contida no artigo 73 da Lei nº 10.833/03, deixando de cumprir etapas do rito processual aplicável à cobrança de multa resultante da conversão da pena de perdimento em função da localização ou consumo das mercadorias, conforme o art. 23 do Decreto-lei 1455/76;
- vi. A lei não outorga ao Auditor Fiscal a discricionariedade de deixar de instaurar o procedimento de apuração da infração tipificada como dano ao erário, mas determina sua extinção (pela autoridade competente), caso as mercadorias não sejam localizadas;
- vii. O inciso II do art. 12 da IN SRF 228/02, que sempre foi de duvidosa legalidade, a partir do início da vigência da Lei 10.833/03, relativamente ao art. 73, restou indubitavelmente derogado, portanto ineficaz;
- viii. O auditor responsável pela fiscalização deveria ter instaurado processo administrativo para apurar a infração imputada à impugnante (processo de aplicação da pena de perdimento), o que não foi feito;
- ix. O procedimento instaurado foi o de revisão aduaneira, cujo escopo é absolutamente distinto do processo a que se refere o artigo 73 da Lei nº 10.833/03;
- x. Poder-se-ia argumentar que o procedimento especial de fiscalização instaurado com base na IN 228 seria o processo a que se refere o art. 73 da Lei nº 10.833/03, no entanto, ainda que assim se entenda, resta o fato de que a fiscalização não logrou demonstrar ter realizado qualquer diligência no sentido de localizar as mercadorias, apesar de saber exatamente para quem foram vendidas (conforme consta das notas fiscais acostadas aos autos);
- xi. Não se discute a competência do AFRF para realizar lançamento de ofício da multa resultante da conversão da pena de perdimento de mercadorias consumidas ou não localizadas, mas sua competência para decretar o perdimento, que é condição necessária para a realização daquele lançamento de ofício;
- xii. Ainda que se entenda que o lançamento de ofício realizado pelo auditor-fiscal prescinde da prévia aplicação da pena de perdimento,

mesmo assim, resta sua obrigação de diligenciar a localização das mercadorias, ônus do qual não se desincumbiu, pois não há sequer uma intimação a qualquer dos envolvidos para fins de informar sobre a localização das mercadorias;

- xiii. Não se pode considerar que a venda das mercadorias efetuada pela impugnante à J. Wejin equivalha a seu consumo;
- xiv. Apenas uma venda a terceiros não integrantes deste processo é que poderia ser considerada a consumo;
- xv. Se uma condição necessária para a aplicação de uma pena não foi atendida, qual seja, a comprovação da impossibilidade de localizar as mercadorias, então, o lançamento da multa é nulo, por inobservância de formalidades legalmente previstas;
- xvi. Há presunção do Auditor Fiscal que as mercadorias tenham sido consumidas, e sem realizar qualquer diligência, necessária para sua conversão;
- xvii. A entrega a consumo das mercadorias somente poderia ser comprovada após efetivo exame dos registros de estoque da J. Wenjin e de suas notas fiscais de saída das mercadorias a terceiros de boa-fé, o que não se encontra nos autos;
- xviii. Além da nulidade em razão da não observância do rito processual aplicável à cobrança de multa decorrente de conversão de pena de perdimento, os procedimentos fiscais executados pelo auditor responsável desrespeitaram as normas da Portaria SRF nº 6.087/05;
- xix. O MPF-F nº 07.2.76.00-2006-00499-8 foi emitido pelo Inspetor da Alfândega do Porto de Vitória para o atendimento de um objetivo: a fiscalização do II e do IPI no período compreendido entre janeiro de 2005 e junho de 2006, porém, o auditor responsável por seu cumprimento foi muito além da fiscalização daqueles tributos e iniciou um procedimento especial de fiscalização não previsto no MPF;
- xx. O auditor-fiscal não pode atuar ao arrepio do Mandado de Procedimento Fiscal emitido pela autoridade hierarquicamente superior: são as regras da própria SRF;
- xxi. Claro está, pelo art. 3º da IN SRF 228/02, que a única autoridade competente para determinar o início do procedimento especial de fiscalização previsto na IN SRF 228/02 relativamente à Impugnante é o Inspetor da Alfândega do Porto de Vitória e, no caso, não há qualquer manifestação do Inspetor no sentido de determinar o início do procedimento especial de fiscalização, mas apenas uma fiscalização rotineira do II e do IPI no período de janeiro de 2005 a junho de 2006;
- xxii. A limitação de competência para determinação de fiscalização por meio de procedimento especial decorre da excepcionalidade da medida, que afronta o direito de propriedade e os princípios constitucionais da livre iniciativa, do devido processo legal, da ampla defesa e da liberdade de exercício de atividade econômica;

- xxiii. O auditor agiu além dos limites de sua competência, desrespeitando normas da própria administração aduaneira, que delega competência para instauração de procedimento especial de fiscalização apenas ao titular da unidade da SRF, e não a todos os auditores fiscais indistintamente;
- xxiv. É nítida a distinção entre a atividade de fiscalização com objetivo de efetuar lançamento tributário e a atividade de controle administrativo (aduanheiro, in casu), logo, a autoridade fiscal deve respeitar integralmente o MPF quando incumbida de atividade puramente administrativa e não tributária;
- xxv. Sendo administrativa a atividade do auditor fiscal na verificação da 'correta aplicação da legislação do comércio exterior', há que se respeitar a competência administrativa, em oposição à competência legal da fiscalização tributária do Inspetor da Alfândega para a determinação do início de procedimento especial de fiscalização;
- xxvi. O termo de Início de Ação Fiscal lavrado pelo auditor-fiscal é absolutamente nulo, seja pela extrapolação do objetivo da MPF, seja pela incompetência do Auditor Fiscal para determinar o início de procedimento especial de fiscalização;
- xxvii. O MPF-F que determinou a fiscalização tributária da impugnante deveria ter sido executado até 18 de outubro de 2006 e não o foi, uma vez que o relatório de encerramento do procedimento especial data de 04 de janeiro de 2007, sem que a impugnante tenha sido notificada de qualquer prorrogação;
- xxviii. Os documentos solicitados pelo auditor fiscal foram entregues no mesmo dia em que a impugnante teve ciência do MPF, na data 21/06/06, de forma que o prazo para a conclusão do procedimento expirou na data 19/09/06, sem que tenha havido prorrogação cientificada à Impugnante, com justificativa para o prolongamento da medida excepcional;
- xxix. O MPF, ao contrário do que determina a IN 228/02, indica o dia 21.10.2006, como a data limite para a execução da fiscalização, o que permite se chegar a duas conclusões: a primeira, de que o MPF realmente não se destinava a determinar o início de procedimento especial de fiscalização; e a segunda, de que, ainda que houvesse sido a intenção do Inspetor da Alfândega do Porto de Vitória, determinar a instauração de procedimento especial com base na IN 228, o MPF foi emitido com desrespeito às normas vigentes e, portanto, está contaminado pela nulidade;
- xxx. Uma vez que não houve prorrogação válida do MPF, o mesmo se extinguiu por força do disposto no art. 15, II, da Portaria SRF nº 6.087/05, logo, outro MPF deveria ter sido emitido para a conclusão do procedimento, sem prejuízo da necessária justificativa, mas desta vez

para indicar outro AFRF para executá-lo, como determina o art. 16, § único, daquela portaria;

- xxxi. Assim, por continuar o procedimento sem o amparo de uma prorrogação do MPF, auditor-fiscal praticou atos nulos (nulidade que alcança o auto de infração), uma vez que a competência funcional para a continuação do procedimento seria necessariamente de outro AFRF.

No mérito

- xxxii. A impugnante é a real compradora das mercadorias importadas por sua conta e risco. As DIs revelam que o nome e o número de inscrição no CNPJ da impugnante foram informados à administração aduaneira, tendo sido cumprido, assim, o dever de se informar o adquirente das mercadorias;
- xxxiii. Os fatos relatados no processo nº 12466.002194/2006-93 não prestam para uma análise isenta e imparcial dos fatos objeto deste processo e devem ser desconsiderados;
- xxxiv. As irregularidades relativas aos fatos relatados no processo administrativo citado no Auto de Infração não autorizam a presunção de que tenha havido algum ilícito *in casu*;
- xxxv. Os negócios comerciais foram desenvolvidos pela Impugnante, que buscou identificar o fornecedor das mercadorias por meio de sua rede de contatos e comunicação via internet, que é praxe do comércio exterior atualmente e, depois de acertadas as condições de compra das mercadorias, busca potenciais compradores para tais mercadorias no mercado interno, contando com diversos colaboradores, que lhe prestam serviços avulsos de agenciamento de negócios, nos termos da lei civil;
- xxxvi. A empresa M. Silva, que presta serviço de despacho aduaneiro para a impugnante funcionou como colaboradora, identificando potenciais clientes para adquirir suas mercadorias, sendo remunerada por tal serviço, caso a venda seja concretizada;
- xxxvii. Tudo é feito sempre com a maior transparência, devidamente registrado nos livros comerciais da Impugnante e todos os recursos utilizados têm origem lícita e perfeitamente identificável, fato olvidado pelo auditor, que não diligenciou o suficiente para examinar os livros de todos os envolvidos nas operações;
- xxxviii. Imputar a empresas distintas, que apenas mantém relações empresariais regulares e lícitas, a prática de tão grave infração sem ao menos proceder a uma fiscalização diligente em todos os envolvidos é uma atitude negligente e de efeitos muitos graves;
- xxxix. Um exame apurado dos registros contábeis e da movimentação financeira da M. Silva e da J. Wenjin teria revelado com absoluta segurança a origem lícita e efetiva disponibilidade dos recursos empregados pela Impugnante e que toda a operação segue rigorosamente os termos da lei vigente;

- xl. Outro ponto é que uma vez identificada uma empresa interessada nas mercadorias, nada obsta a um adquirente de mercadorias estrangeiras que receba eventual adiantamento dessa empresa, uma vez que o adquirente não realiza a importação, mas utiliza os serviços de uma outra empresa por sua conta e ordem;
- xli. A presunção de que tal operação teria sido por realizada por conta e ordem do terceiro que forneceu os recursos, como estabelece a Lei nº 10.637/02, não é oponível ao adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem, mas apenas ao importador propriamente dito (que promove a entrada da mercadoria);
- xl.ii. Se recebeu adiantamentos de terceiro e para este terceiro vendeu as mercadorias adquiridas de fornecedores estrangeiros e importadas por empresa prestadora de serviço de importação por conta e ordem, a impugnante não praticou nenhuma infração, eis que não está obrigada a informar ao importador contratado se recebeu ou não qualquer antecipação pelas vendas das mercadorias importadas; Não há qualquer norma neste sentido;
- xl.iii. Ao contrário, o adquirente de mercadoria importada por terceiro, por sua conta e ordem, é livre para receber eventuais adiantamentos de seus clientes, compradores das mercadorias que vende, desde que devidamente identificados, o que foi feito, apesar de a fiscalização não ter verificado;
- xl.iv. O auditor responsável pela fiscalização faz inúmeras presunções não previstas em qualquer lei e ignora documentos constantes dos próprios autos, não logrando êxito na sua tarefa legal de provar aquilo que afirma, pois a simples alegação de que a Impugnante “não teve como rendimentos um ganho na venda das mercadorias”, não pode prevalecer sobre as planilhas de formação de preço das notas fiscais, que demonstram com clareza o lucro operacional obtido pela obtido pela impugnante;
- xl.v. O nome utilizado pela Impugnante para descrever seu lucro é absolutamente irrelevante para os fins de se caracterizar a infração pretendida pela fiscalização, contudo, mais uma vez a fiscalização deixou de examinar os livros de todos os envolvidos, como que para se furtar a conhecer a realidade das operações;
- xl.vi. Sobre o fato de a M. Silva indicar um cliente para a Impugnante, novamente não há nada de ilegal nisso, pois se o próprio prestador de serviços de importação por conta e ordem por praticar intermediação comercial (IN 247/02, art. 12, §1º, I), com mais razão ainda poderá um outro interveniente na operação prestar um serviço eventual de indicar clientes à Impugnante;
- xl.vii. Quanto à alegação de que a Impugnante não teria remetido o numerário para a empresa M. Silva realizar o pagamento das despesas, de fato, ao realizar a venda das mercadorias para seus clientes, determina em

alguns casos que o comprador deposite o valor diretamente na conta de quem irá cuidar do despacho aduaneiro;

xlvi. Trata-se de uma forma de negociar muito praticada, caracterizada juridicamente como cessão de crédito, assim, se a Impugnante deve adiantar o numerário para o débito dos tributos ao despachante e já é credora do cliente que dela adquiriu mercadorias, nada impede que a Impugnante determine a este cliente que faça o pagamento diretamente para o despachante da operação, até mesmo para evitar a incidência de CPMF, o que é notório, mas novamente a fiscalização não realizou qualquer exame dos livros contábeis para averiguar isso;

xlix. O simples fato de adquirir mercadorias estrangeiras sem um comprador predeterminado, isto é, sem saber, em um primeiro momento, quem poderá adquirir tais mercadorias, não caracteriza de forma alguma a ocultação do sujeito passivo, que é a própria Impugnante;

l. Para que uma operação seja enquadrada na previsão do inciso V do art. 23 do Decreto-lei 1.455/76, não basta que tenha ocorrido ocultação do sujeito passivo, sendo necessário também que esta ocultação tenha sido obtida mediante fraude ou simulação;

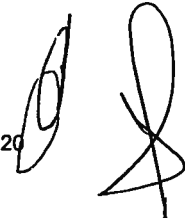
li. E para que seja caracterizada a hipótese prevista em seu §2º, torna-se imprescindível que a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos não possam ser comprovados;

lii. Os recursos relativos a cada DI registrada estão disponíveis com toda a clareza nos livros comerciais da Impugnante, que não foram devidamente auditados pela fiscalização, apesar de apresentados, logo, a presunção é inaplicável, de forma que o ônus da prova continua a ser da fiscalização, que dele não se desincumbiu;

lii. Os próprios documentos juntados aos autos revelam que a Impugnante seguiu à risca o entendimento oficial da SRF, constante do Ato Declaratório Interpretativo nº 07/02, que divulga o entendimento oficial da administração tributária, atendendo as quatro condições suficientes para que se demonstre que a mesma adquiriu a propriedade das mercadorias e posteriormente as revendeu, assim, nos termos do CTN, a Impugnante não pode ser apenada em razão de ter agido de acordo com um ato normativo expedido pela própria autoridade administrativa competente;

liv. Tais elementos foram convenientemente ignorados pela fiscalização, que se baseou unicamente em presunções e cálculos hipotéticos para tentar caracterizar uma simulação de operações de comércio exterior;

lv. Se a fiscalização entendeu que o cliente da Impugnante, que dela adquiriu as mercadorias, seria o real comprador das mercadorias, porque razão deixou de solicitar esclarecimentos e informações, até mesmo os livros comerciais, de tal empresa, oportunidade em que a origem dos recursos fiscais ficaria plenamente esclarecida;

20 

- lvi. Sem isso, não pode o auditor simplesmente afirmar que não foi possível comprovar a origem dos valores envolvidos e inverter o ônus da prova de maneira absolutamente ilegal;
- lvii. Se todos os deveres instrumentais foram devidamente cumpridos por todos os envolvidos e se todos os tributos foram devidamente declarados e recolhidos, a licitude da operação impede a aplicação de qualquer pena, ou seja, se a operação é lícita, a conduta é atípica; em outras palavras, falta tipicidade a permitir o castigo da Impugnante;
- lviii. Ainda que houvesse recolhimento a menor de tributos, como quer fazer crer a fiscalização, a cobrança de tais tributos não poderia ser substituída pelo perdimento das mercadorias, por absoluta falta de previsão legal;
- lix. Quanto à acusação de falsificação das faturas comerciais, não há qualquer base probatória
- lx. Efetuou um pedido de mercadorias em seu próprio nome e o exportador com base nesse pedido emitiu as faturas comerciais, sem qualquer irregularidade;
- lxi. Mesmo que não haja nenhum acordo específico com o país de origem das mercadorias objeto deste processo, não houve qualquer tentativa por parte da fiscalização de se verificar a legitimidade das faturas emitidas pelo exportador e utilizadas para instruir o despacho aduaneiro de importação;
- lxii. A suposta falsidade ideológica, também utilizada como fundamento para aplicação da pena de perdimento, além de não ter ocorrido, não possuir qualquer base legal em virtude de ausência de tipo infracional adequado e o AFRF optou por uma interpretação ampliada da norma infracional para tentar qualificar suposta falsidade ideológica como punível com perdimento;
- lxiii. Falsidade ideológica não houve e sobre eventual falsidade documental nada de concreto apresenta o auditor fiscal, apenas lançando acusações infundadas e a razão é muito simples, pois os documentos são originais e foram emitidos pelo exportador ou transportador, em seu país de origem;
- lxiv. Além disso, a falsidade material deve ser objeto de perícia, o que não foi feito no presente e o auditor não tem aptidão técnica ou competência legal para afirmar tal falsidade;
- lxv. Se um exportador brasileiro emite fatura em dólares norte-americanos, é natural que utilize os separadores adotados pelo Brasil, assim, o que a fiscalização ignora é que o país vendedor estrangeiro também adota o mesmo sistema que o Brasil, ainda que exporte mercadorias em moeda conversível, logo, não há qualquer prova de que as faturas tenham sido emitidas por qualquer outra pessoa que não o vendedor estrangeiro;

- lxvi. Natural que após a revisão feita no computador da Impugnante os formatos de data e/ou moeda sejam alterados para o padrão brasileiro, como muitas vezes a própria descrição da mercadoria é detalhada e/ou traduzida para o português, o que não desrespeita nenhuma norma brasileira;
- lxvii. Sobre a situação cadastral e fiscal dos compradores das mercadorias e/ou sócios, a Impugnante nada tem a ver com isso, pois cabe à própria SRF fiscalizá-los, pois ainda que quisesse a Impugnante não teria acesso algum a tais informações, no mais, a situação dos clientes da Impugnante nada acrescenta para fins da ocorrência da infração imputada a ela;
- lxviii. Nenhuma irregularidade existe na utilização de conhecimento de transporte emitido "à ordem": o auditor fiscal incorre em erro ao afirmar que o campo 'consignee' registra o comprador das mercadorias e que, por informar a expressão 'to order', as mercadorias teriam sido embarcadas sem (sic) destinatário certo;
- lxix. A utilização de conhecimentos de transporte à ordem é prática comum no comércio internacional que serve como mecanismo de proteção do crédito, já que o exportador pode enviar as mercadorias, mas somente após o seu endosso é que o importador poderá despachá-la na Alfândega, assim, ao manter a posse da carga, o exportador pode utilizar tal fato como contrapartida para exigir, eventualmente, um pagamento antecipado;
- lxx. Discorda do arbitramento do valor aduaneiro, já que consoante o art. 148 do CTN ele só é possível para fins de cálculo do tributo e não para aplicação de multa;
- lxxi. Houve compra e venda entre o fornecedor e a Impugnante, mas ainda que o destinatário final houvesse determinado ao vendedor estrangeiro que as faturasse para a Impugnante, disso não resulta que o preço das mercadorias não corresponda ao efetivo valor pago ou a pagar, sucede que isto é matéria de prova; não existe presunção de subfaturamento na legislação brasileira;
- lxxii. A própria OMA reconhece que, quando há motivos para se duvidar da veracidade das informações contidas, a autoridade deverá solicitar ao importador explicações adicionais, o que não foi feito pela fiscalização; e mais, que os países devem se ajudar mutuamente com objetivo de se apurar as informações;
- lxxiii. Não há no presente caso um único elemento sequer nos autos que possa representar ao menos um indício de que o valor das faturas não equivalha ao efetivamente devido pela Impugnante ao vendedor estrangeiro;
- lxxiv. A Medida Provisória nº 2.158-35/01, art. 88, ao regular o arbitramento do preço da mercadoria, também revela que seu objetivo é determinar a base de cálculo dos tributos incidentes na importação, e não o estabelecimento de multa aduaneira;

lxxv.A multa resultante da conversão da pena de perdimento aplicada a mercadoria consumida ou não localizada não pode ser objeto de arbitramento;

lxxvi.E ainda que aceita a sua aplicabilidade, a fiscalização se utilizou de elementos de outro processo (12466.003679/2006-02), cujas mercadorias são cartuchos de toner, portanto, absolutamente distintas das mercadorias objeto deste caso;

lxxvii.A utilização de prova empresatada sempre deve ser feita com bastante cautela, o que aqui não se verifica;

lxxviii.O primeiro método de arbitramento exige que as mercadorias cujo preço serviria de paradigma sejam idênticas ou similares, mas as mercadorias dos dois processos são inteiramente diferentes, logo, o arbitramento desrespeitou os critérios estabelecidos na lei e deve ser, portanto, julgado improcedente;

lxxix.Se não se pode estender suposição de fraude mesmo quando os produtos são idênticos e provêm do mesmo vendedor, o mesmo se aplica a operações absolutamente distintas entre si;

lxxx.Não há prova de que tenha havido subfaturamento das mercadorias nas importações realizadas por conta e ordem da Impugnante, pelo que, em sendo julgado procedente o auto de infração, o valor da multa deve se limitar ao valor declarado nas importações.

Requer, por fim, que seja declarado nulo o Auto de Infração. Caso assim, não entenda a DRJ solicita que o julgamento seja convertido em diligência para exame dos livros contábeis e comerciais das empresas interessadas. Postula que a empresa J. Wenjin seja intimada a apresentar as mercadorias à fiscalização para fins de apreensão e perdimento.

Para corroborar o alegado o contribuinte colaciona jurisprudência do Conselho de Contribuintes, cita diversos fundamentos legais e menciona lições de José Lence Carluci, Roosevelt Baldomir Sosa e Regina Helena Costa.

Encaminhados os autos para a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis - SC, esta julgou lançamento procedente em parte (fls. 209/227), consoante os termos da seguinte ementa (fl. 209):

"ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Data do fato gerador: 29/03/2006

**INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PENA DE PERDIMENTO.
CONVERSÃO EM MULTA.**

Considera-se dano ao Erário a ocultação do real sujeito passivo na operação de importação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, 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.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO – II

Data do fato gerador: 29/03/2006

VALORAÇÃO ADUANEIRA. METODOLOGIA.

No caso de caracterização de fraude, o arbitramento dos preços das mercadorias deve ser realizado observando-se as determinações contidas no art. 88 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 29/03/2006

SOLIDARIEDADE PASSIVA.

Na ausência de comprovação da interveniência direta nas operações efetuadas pela pessoa jurídica importadora, fica afastada a caracterização de solidariedade passiva tributária.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 29/03/2006

MPF-F. DECURSO DO PRAZO DE VALIDADE. INOCORRÊNCIA.

Descabe a arguição de decurso do prazo de Mandado de Procedimento Fiscal de Fiscalização (MPF-F) se no prazo de validade foi ele regularmente prorrogado.

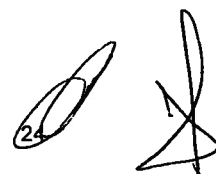
COMPETÊNCIA DO AFRF PARA APLICAÇÃO DA MULTA SUBSTITUTIVA DO PERDIMENTO.

Verificada a impossibilidade de apreensão da mercadoria sujeita a pena de perdimento, em razão de sua não-localização ou consumo, é o AFRF competente para exigir, mediante lançamento de ofício, a multa prevista no § 3º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76.

Lançamento Procedente em Parte”

Intimado da decisão (AR – fl. 228v), o contribuinte Allcomex apresenta o Recurso Voluntário de fls. 232/247, instruído por documentos às fls. 248/249 no qual reitera as mesmas razões de sua impugnação, bem como que a decisão deixou de analisar importantes argumentos lançados na Impugnação e que certamente leva a uma conclusão distinta da adotada pela DRJ, com efeito, deixou de ser analisado o fato de que a Recorrente atendeu a todo o disposto no Ato Declaratório Interpretativo nº 07/02.

Ao final, requer que seja o presente recurso julgado totalmente procedente, com conseqüente declaração de nulidade do AI. Por eventualidade, caso o auto não seja declarado nulo, requer seja o julgamento convertido em diligência, a ser realizada preferencialmente por outro auditor-fiscal, para fins de examinar os livros comerciais e a escrita contábil das empresas interessadas, como forma de se atender ao princípio da ampla defesa e da busca da verdade material, que devem nortear o processo administrativo.



Outrossim, mais uma vez requer a conversão do julgamento em diligência para intimar a empresa J.WENJIN a apresentar as mercadorias para fins de apreensão e perdimento.

Os autos foram distribuídos a este Conselheiro em 10/12/2008, em dois volumes, constando numeração até fl. 250, antepenúltima.

Desnecessário o encaminhamento do processo à Procuradoria da Fazenda Nacional para ciência quanto ao Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, nos termos da Portaria MF nº. 314, de 25/08/99.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Nilton Luiz Bartoli, Relator

Primeiramente, saliento que o procedimento fiscal que resultou na exigência fiscal ora posta em julgamento, iniciou-se com base nas disposições da IN SRF nº 228, de 21/10/2002, a qual *“dispõe sobre procedimento especial de verificação da origem dos recursos aplicados em operações de comércio exterior e combate à interposição fraudulenta de pessoas”*.

Neste particular, gostaria de atentar para o zelo e cuidado que os julgadores devem ter na análise de casos como o presente.

Evidente, que em todo e qualquer juízo que seja feito a prudência é elemento essencial para se atingir qualquer conclusão. Destarte, o que alerta para a questão específica é que nos procedimentos pautados pela indigitada instrução normativa, os efeitos para o contribuinte podem ser nefastos e, corre-se o risco, de colocar, sem “separar o joio do trigo”, contribuintes em situações distintas com tratamentos, extremamente severos, iguais.

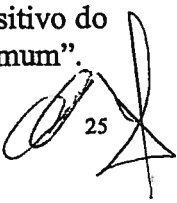
Refiro-me à hipótese em que um importador que, depois de um longo e profundo processo fiscalizatório, não comprove por documentos hábeis ter sido o real importador da mercadoria sob análise; que depois de farta documentação comprobatória acostada aos autos, fique caracterizado, sem sombra de dúvida, que houve nítida intenção de burlar o fisco e o erário, com práticas dolosas e fraudulentas. Para esse, o rigor da lei.

De outro lado, para eventuais importadores que, após iniciado o procedimento especial de fiscalização por serem empresas que “revelarem indícios de incompatibilidade entre os volumes transacionados no comércio exterior e a capacidade econômica e financeira” (art. 1º, caput, IN 228), não se pode penalizá-lo com os rigores das medidas sancionatórias, com base nestes meros indícios.

A pena aplicada deve ser inquestionável; baseada em farta documentação que não deixe margem à dúvidas da intenção deliberada de burlar o fisco.

Compete à este Conselho saber dirimir e distinguir as especificidades entre um caso e outro e não deixar uma questão tão intrincada como a inserida no direito positivo do comércio exterior através da IN 228 jogar os importadores em uma espécie da “vala comum”.

25



A existência de meros indícios, não é suficiente para concluir pela interposição fraudulenta, que possui consequências gravíssimas, como a pena de perdimento das mercadorias e, mais que isso, a instauração de procedimento criminal para apurar as responsabilidades penais.

Faço esse pequeno intróito com o intuito último de fazer valer a própria intenção do legislador executivo ao editar a IN 228. Sabemos que neste país, processar a todos tem o mesmo significado que não processar ninguém e permitir, de certo modo, a impunidade, fiscal e penal.

Concentrar-se nos casos em que há evidente intuito de fraude; em que a mesma esteja categoricamente demonstrada com documentação cabal, e puni-los exemplarmente, parece-me ser o caminho mais correto para a aplicação do preceito legal e, mais ainda, dos anseios da sociedade.

Ainda na seara das considerações iniciais, e como mera observação, parece-me que a questão temporal colocada pela IN 228, especialmente pelo art. 9º, está posta como elemento dificultador dessa distinção que creio tão importante para a aplicação do direito.

Ao conjugarmos o disposto no art. 9º da IN, com o que reza o art. 11, veremos que após o prazo de 180 dias, iniciado da instauração do procedimento especial de fiscalização, outra alternativa não resta ao fiscal que não a aplicação da pena de perdimento, ou tal como na hipótese, a imposição da multa de 100% do valor aduaneiro das mercadorias sob análise.

Ora, sabemos todos que 180 dias é prazo extremamente exíguo para procedimentos fiscalizatórios tão complexos. Não bastasse isso, a quantidade de situações corriqueiras no comércio exterior, acaba por avolumar tais situações, impedindo que os fiscais tenham capacidade humana de terminar seus procedimentos neste prazo.

A consequência, ao meu ver, acaba sendo a generalização de procedimentos que deveriam ser excepcionais e a perigoso risco de serem taxados como fraudadores contribuintes que, por vezes, podem ter cometido meros equívocos escusáveis ou, quem sabe?, estarem em dia com suas obrigações fiscais e aduaneiras.

Não estou a me aventurar a propor alteração de qualquer disposição legal que seja, nem mesmo aquela aqui cogitada. Penso, apenas, que além do zelo e atenção que temos nos casos em geral, devem ser redobradas nestes casos, pelas razões ditas acima.

Adentrando no processo em litígio propriamente dito, observo que a empresa ALLCOMEX foi incluída em procedimento especial preconizado pela já tão falada IN 228, para revisão aduaneira da DI 06/0358122-0.

Foram incluídas como responsáveis solidárias as empresas M. Silva Logística & Serviços Aduaneiros Ltda. e a empresa J. Wenjin – EPP, supostas adquirentes das mercadorias em território nacional.

A decisão da DRJ julgou parcialmente procedente a autuação, por rejeitar a manutenção das empresas M. Silva Logística & Serviços Aduaneiros Ltda. e J. Wenjin – EPP no pólo passivo do lançamento em questão, haja vista a “ausência de um conjunto de indícios convergentes necessários para configurar a solidariedade das referidas contribuintes com a empresa Allcomex” (fl. 225).

Outrossim, também discordou a primeira instância do procedimento de valoração levado a efeito pela fiscalização, posto que foram comparadas mercadorias completamente distintas, sem nenhuma relação entre si. Desta forma, entendeu-se que não foram consideradas as determinações legais atinentes ao assunto, notadamente quanto à necessidade de utilização de critérios razoáveis, condizentes com os princípios e disposições gerais do Acordo de Valoração Aduaneira e com o Artigo VII do GATT 1994.

Manteve, pois, a multa aplicada com base no valor aduaneiro declarado na DI. Reduziu a multa inicial para R\$ 22.520,05. Como a parte exonerada não alcançou o valor de alçada, não houve recurso de ofício a este conselho.

Cinge-se a controvérsia, portanto, ao valor mantido pela DRJ.

Preliminarmente, a Allcomex aponta a ausência de competência de auditor fiscal para decretar a pena de perdimento e, em consequência, a sua conversão em multa, bem como a necessidade de instauração de processo de perdimento das mercadorias.

Entendo não haver razão neste tópico.

O dispositivo legal a ser analisado é o parágrafo 3º, do art. 23, do Decreto-Lei nº 1.455/76, com a redação da MP nº 66/02, convertida na Lei nº 10.637/02, que determina:

"Art. 23 – Consideram-se dano ao erário as infrações relativas às mercadorias:

Par. 1º - o dano do erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo, será punido com a pena de perdimento das mercadorias.

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

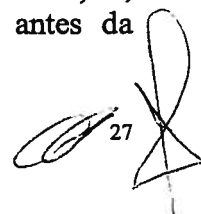
Par. 3º - A pena prevista no parágrafo 1º converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido transferida a terceiro ou consumida." (g.n)

É indubitável que a competência para a aplicação da pena de perdimento é de competência, em princípio exclusiva, do Ministro da Fazenda, o qual, por delegação de competência, a transferiu para os delegados e inspetores.

Entretanto, o que se verifica nos presentes autos é a exigência de multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, em razão da mercadoria que poderia ser apreendida haver sido comercializada.

Portanto, não sendo aplicada a pena de perdimento e sim a multa no valor aduaneiro da mercadoria, não entendo faltar competência ao Auditor fiscal para a prática do ato. Convém salientar que a dicção legal do dispositivo legal acima transcrito é no sentido de converter a pena prevista (de perdimento) em multa pecuniária. É diferente da hipótese em que há a aplicação da pena de perdimento (de competência dos delegados e inspetores) e, posteriormente, convertida em multa, caso em que existiria um procedimento antes da conversão.

27



Aplicou-se, desde o início, a multa pecuniária, possuindo o auditor fiscal competência para tanto.

Neste sentido, como frisou a decisão *a quo*, “a lei se refere à mercadoria sujeita à pena de perdimento, não havendo necessidade, assim, de aplicação concreta da aludida penalidade a fim de que somente então possa ocorrer a conversão em multa equivalente ao valor da mercadoria” (grifo do original – fl. 218).

Rejeito, pois, tal preliminar.

Alega-se, outrossim, nulidade do MPF e do lançamento efetuado, pois o MPF não preenche requisitos essenciais, por ausência de termo de prorrogação, assim como, deveria ter sido expedido um MPF específico para o procedimento especial de fiscalização previsto na IN 228/02.

Vislumbra-se dos autos (fl. 207) que não confere razão à Recorrente, pois todas as prorrogações foram feitas dentro dos prazos, bem como o lançamento se deu amparado por MPF válido.

A Recorrente também argumenta vício no procedimento por não haverem sido realizadas diligências com a finalidade de localizar as mercadorias importadas, nem com a finalidade de comprovar a entrega a consumo das mercadorias a terceiros de boa-fé, através de efetivo exame dos registros de estoque da J. Wenjin e de suas notas fiscais de saída.

Discordo, também neste tópico, da argumentação.

O fundamento para a aplicação da penalidade, quer seja a pena de perdimento, quer seja a multa pecuniária imposta, é a irregularidade no procedimento de importação. Não parece-me ser relevante, especialmente neste processo, que fim foi dado à mercadoria. O fato concreto é que a fiscalização, certo ou errado, veremos adiante, concluiu por uma operação em desacordo com as regras do comércio exterior. Não estando a mercadoria mais na zona primária, eis que submetida ao despacho aduaneiro, restava, caso correto o entendimento da fiscalização, a aplicação da multa no valor aduaneiro da mercadoria. Isto porque, do ponto de vista do comércio exterior, a mercadoria foi “consumida” ou “posta à consumo”.

Rejeito também esta preliminar.

Quanto ao pedido de conversão do julgamento em diligência para que a empresa J. Wenjin seja intimada a apresentar as mercadorias a esta fiscalização para fins de apreensão e perdimento, não vejo razão, pois de uma forma ou de outra, como destacado anteriormente, o fundamento para a aplicação da penalidade, quer seja a pena de perdimento, quer seja a multa pecuniária imposta, é a irregularidade no procedimento de importação, não sendo relevante, especialmente neste processo, que fim foi dado à mercadoria.

Quanto ao mérito propriamente dito, a Allcomex alega e declarou que a operação aduaneira foi praticada por conta própria. Neste sentido, como na Declaração de Importação consta o nome e CNPJ da Allcomex, foi cumprido o dever de informar a sua condição de importadora e adquirente das mercadorias.

A Allcomex, na qualidade de importadora das mercadorias, buscou identificar o fornecedor das mercadorias, por meio de sua rede de contatos e comunicação via internet, sendo praxe no comércio exterior.

Depois de acertadas as condições de compra das mercadorias, a Allcomex busca potenciais compradores para tais mercadorias no mercado interno, contando com diversos colaboradores, que lhe prestam serviços avulsos de agenciamento de negócios. Trata-se, pois, na sua visão, de uma prática comum em empresas iniciantes, que ainda não dispõem de uma rede de representantes comerciais, bem como estrutura e buscam alternativas para empreender seus esforços de venda.

Uma dessas colaboradoras é a empresa M. Silva, que era remunerada pela identificação de eventuais compradores das mercadorias da Allcomex, caso a venda efetivamente se realizasse.

Em princípio, não vislumbro ilegalidade no procedimento, na forma como descrito. Necessário, entretanto, em face da documentação colacionada aos autos, verificar se todos os procedimentos foram lícitamente praticados, com origem lícita e efetiva dos recursos financeiros empregados em especial pela Allcomex, ou se, ao contrário, houve alguma irregularidade no procedimento.

Vejamos.

Registre-se, desde já, que não comungo da tese que os contribuintes estão impedidos de praticar meios lícitos que visem ao recolhimento menor de tributos, até porque não regulamentada, no país, legislação que vede a elisão fiscal. Irregular é a prática ilícita com essa finalidade. Irregular é lesar dolosamente o erário público, tirando proveito de artimanhas e engenharias logísticas e financeiras para burlar o fisco.

Podendo, com base em expressa disposição legal, pagar menos tributos, não pode a fiscalização exigir que os contribuintes operem da forma mais onerosa, apenas para satisfazer a arrecadação fiscal.

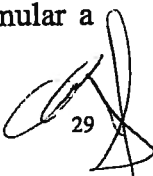
Em seu extenso e minucioso Relatório fiscal de fls. 02/47, a AFRF autuante vale-se das disposições da Lei Complementar nº 104, de 10/01/2001, que alterando o Código Tributário Nacional, acrescentou parágrafo único ao seu art. 116, que passou a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 116 -

Parágrafo único - A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária"

Sabedores que o Código Tributário Nacional é a lei sobre as leis de tributação, sua vigência efetiva somente ocorre após a devida "regulamentação" por lei ordinária, no caso específico do comércio exterior, Lei Federal.

Aliás, como não poderia ser diferente, a própria Lei Complementar nº 104, ao introduzir a previsão da chamada regra anti-elisão, previu a necessidade de edição de lei ordinária, com o estabelecimento dos procedimentos administrativos necessários para a desconsideração dos atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador.


29

Não tendo sido editada a referida lei ordinária com o estabelecimento de tais procedimentos, a norma anti-elisão, ao meu ver, não passa de uma mera previsão de sua criação.

Não tendo sido criada e, particularmente, creio que não deve, de nada vale, ainda, a disposição da Lei Complementar nº 104. Até porque, tenho convicção, o ordenamento jurídico brasileiro é farto em normas que coíbem os maus contribuintes. Não punamos os bons contribuintes que apenas desejam minorar a sua carga tributária.

Como observei anteriormente, considero válidos os procedimentos adotados pelos contribuintes, dentro dos exatos ditames legais, que visem praticar seus atos de forma a proporcionar a menor incidência tributária.

Ainda que assim não fosse, valho-me da antiquíssima jurisprudência de nossos tribunais, segundo a qual as fraudes não se presumem, hão de ser cabalmente comprovadas, sendo, neste caso, ônus de quem acusa.

Talvez a invocação do dispositivo legal da Lei Complementar nº 104, não regulamentada, tenha se justificado pelos trechos do próprio relatório fiscal, segundo os quais:

"Em geral, devido a sua própria natureza, a simulação é de difícil comprovação documental. Há a presença de dois atos, o ato simulado, do qual há documento ostensivo, e o ato dissimulado que é o que se intenta esconder. Assim, visto que sua ação é dissimulada sob forma diversa, fica muito difícil que se encontre a prova cabal da sua ocorrência, pois esconder o ato dissimulado é da própria natureza da simulação, sendo assim se faz necessário perquirir-se a real intenção dos agentes no momento da prática do ato."

Sem querer desmerecer o trabalho fiscal e, neste tópico, concordando com a assertiva, é fato concreto que a identificação e, mais ainda, a, por assim dizer, captura dos fraudadores e praticantes de atos ilícitos é tarefa árdua. Requer perseverança, investigação e elevado conhecimento técnico. É celebre e notória a história de Al Capone, lendário gangster que somente foi parado pelas garras do leão norte americano.

Entretanto, também não me seduz essa pseudo impossibilidade de se obter a prova cabal do ilícito aduaneiro.

Se a fiscalização não consegue coletar a prova cabal, inequívoca, não pode se utilizar dos indícios, mesmo que com a convicção pessoal do agente aduaneiro que fraude e dolo foram empregados em determinada operação de comércio exterior.

O processo é feito de provas, e são nelas que os julgadores devem se apoiar para proferir seus veredictos. Não existindo tais provas nos autos, absolva-se da condenação fiscal o contribuinte. O julgamento não pode escorregar pela tentação da condenação pela aparência dos fatos, pelos eventos midiáticos, pelo eventual pressão da sociedade. O órgão supremo de nossa organização judiciária tem nos dado mostra disso, creio.

Não se pode permitir, como pincelei em breves palavras no início, que todos sejam tratados como "criminosos", mormente sob a alegação que é da natureza da fraude a ocultação.

Portanto, com a devida vênia do fiscal autuante, que atuou com a perseverança pretendida, ousou desconsiderar alegações indiciárias, que podem até permitir que

se considere uma aparência de algo ilícito, mas que não foi produzida uma prova cabal de prática ilícita.

A operação por conta e ordem é absolutamente legal e permitida pela lei. Não encontro provas cabais de subfaturamento na espécie, à míngua de demonstração, também inequívoca do desvio de dinheiro para aqui ou acolá. Subfaturamento, sem a comprovação de pagamento sem o devido registro legal, é mera presunção. Há de ter, ao meu pensar, a prova material do subfaturamento.

Registre-se, neste ponto, que a própria decisão da DRJ considerou incorreto o procedimento de valoração aduaneira efetivado pela fiscalização.

Também não encontro, nos diversos documentos juntados aos autos e das severas e longas assertivas do autuante, onde se possa identificar que os tributos aduaneiros foram recolhidos indevidamente. Que houve dano ao erário quanto ao pagamento dos tributos incidentes sobre as operações de comércio exterior.

Se tributos devidos no mercado interno, por operações praticadas em território nacional deixaram de ser pagos, que sejam esses cobrados, nos termos das legislações pertinentes.

Entretanto, em que pese as considerações anteriores, que entendo cabíveis para uma devida apreciação dos fatos e direcionamento do posicionamento deste Conselho, evitando as generalizações, existe um ponto que entendo grave e relevante na prática dos envolvidos.

Conforme preceituam as Instruções Normativas nºs 247, de 21/12/02, e 634, de 24 de março de 2006, a operação de comércio exterior realizada mediante a utilização de recursos de terceiros presume-se por conta e ordem destes (art. 12, parágrafo 1º, da IN 247/02) e, ainda, que não se considera importação por encomenda a operação realizada com recursos do encomendante, ainda que parcialmente (parágrafo único, do art. 1º, da IN 634/06).

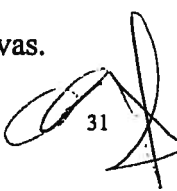
Portanto, demonstrado cabalmente nos autos que a Allcomex não passou de mera interveniente nas importações, às 84/104, fls. 105, 114, 116 e 119/120 (ver fl. 222), tenho que restou registrado que a operação com aparência de legal, subverteu-se em irregularidade, que compromete o controle das importações, posto que não se seguiu as normas legais para tanto.

Sendo assim, como destacado na decisão recorrida, *“além de não ter comprovado que os recursos empregados seriam dela, ainda alegou uma suposta antecipação de pagamentos por conta de futuros compradores de suas mercadorias, tendo este negócio sido intermediado pelo despachante aduaneiro. Assim, as antecipações seriam feitas diretamente ao despachante a fim de que este procedesse aos pagamentos referentes à importação sob exame.”* (fl. 222)

E, à despeito de não concordar integralmente com todas as assertivas do relatório fiscal que inaugurou o presente litígio, tenho que restou comprovado que foram desrespeitados preceitos legais, especialmente do controle do comércio exterior, que permitem concluir que a operação praticada não foi a adequada.

No mais, a Recorrente não comprou documentalmente as suas assertivas.

31



Portanto, sujeita-se a Recorrente à multa tipificada.

No entanto, em decorrência de lei nova, a saber o art. 33 da Lei nº 11.488, de 15.06.2007, a multa aplicada no Auto de Infração deve ser objeto de minoração, adaptando-se à lei nova, em conformidade com o Código Tributário Nacional (art. 106), deve-se aplicar ao lançamento o disposto na Lei nº 11.488/2007, haja vista a lei nova ser mais benéfica, na medida em que atribui pena pecuniária de 10% à infração e não conversão da pena de perdimento em multa de 100%.

Insta, portanto, analisarmos de plano o que realmente diz a norma em questão.

Impõe o art. 33 da Lei nº 11.488/2007 que:

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

Parágrafo único. À hipótese prevista no caput deste artigo não se aplica o disposto no art. 81 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.” (grifei)

Como defende a Recorrente, verifica-se que, de fato, a lei não diz “a hipótese não se aplica”, mas, ao contrário, que o disposto no art. 81 não se aplica “à hipótese” da pessoa jurídica que ceder o nome.

Vejamos o que dispõe o citado dispositivo que não se aplica “à hipótese” do art. 33 da Lei nº 11.488/07:

“Art. 81. Poderá, ainda, ser declarada inapta, nos termos e condições definidos em ato do Ministro da Fazenda, a inscrição da pessoa jurídica que deixar de apresentar a declaração anual de imposto de renda em um ou mais exercícios e não for localizada no endereço informado à Secretaria da Receita Federal, bem como daquela que não exista de fato.

§ 1º Será também declarada inapta a inscrição da pessoa jurídica que não comprove a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

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

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

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

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

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

Nota-se, portanto, que na realidade a norma do parágrafo único do art. 33 trata-se de norma explicativa destinada a afastar a imputação de inidoneidade da empresa que meramente “cede o nome”.

Mister notar que o referido art. 33 decorre do Projeto de Lei de Conversão da Medida Provisória 351/2007, de autoria do Deputado Federal Odair Cunha, apresentado em 25/04/2007, que em seu discurso fez referência ao art. 33, originalmente artigo 35:

“(…) Já no art. 35, juntamente com a modificação da redação do art. 81 da Lei nº 9.430, de 1996, contida no art. 15 do PLV, sugerimos a adequação dos critérios legais para se declarar a inaptidão de inscrição das pessoas jurídicas e da multa aplicável no caso de cessão de nome da empresa para realização de operações de comércio exterior de terceiros.” (grifei) (disponível em: <http://www.camara.gov.br/internet/sitaqweb/TextoHTML.asp?etapa=3&nuSessao=084.1.53.O&nuQuarto=55&nuOrador=2&nuInsercao=0&dtHorarioQuarto=10:48&sgFaseSessao=OD&Data=25/04/2007&txApelido=ODAIR%20CUNHA>)

Nítido, portanto, que a inclusão do dispositivo em nosso ordenamento tem por objetivo adequar a multa aplicável no caso da cessão de nome e também às hipóteses legais para a inaptidão de inscrição no CNPJ.

Nesta esteira, tem-se que o art. 33 da Lei nº 11.488/2007 trouxe infração específica imputável ao importador que cede o nome, como *in casu*.

No mais, embora a infração seja anterior à edição da Lei nº 11.488/2007, aplica-se o art. 33 retroativamente, em face do disposto no art. 106, II, ‘c’, do CTN:

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

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

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

Por último, cabe destacar o que vem decidindo a DRJ, em São Paulo em várias decisões (Acórdão 17-25011, de 15.05.08; Acórdão 17-25010, de 15.05.08; Acórdão 17-25849, de 17.06.08; e 17-28.108, de 14.10.08), dentre as quais, vale citar expressamente a seguinte, a qual já se encontra no Terceiro Conselho para a devida distribuição, desde 07.01.2009:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO –II

Período de apuração: 13/04/2005 a 12/03/2007

INTERPOSIÇÃO DE PESSOA. CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO EM MULTA.

O que diferencia as infrações tipificadas no artigo 23, V, do DL 1.455/1976 e no artigo 33 da Lei 11.488/2007 é o fato de que a prevista na lei 11.488 tem como agente apenas o importador ou exportador ostensivo, ao passo que a do DL 1.455 destina-se a punir o sujeito oculto, o verdadeiro responsável pela operação.

Com o advento do artigo 33 da Lei 11488/2007 deixou de ser imputável ao importador ou exportador ostensivo, em co-autoria, a infração do art. 23, V, do DL 1.455/1976.

Pelo mesmo motivo, não se admite que o adquirente seja punido, solidariamente ao importador, com a multa do artigo 33 da lei 11.488.

Tal consequência é fruto do princípio do “non bis in idem” o qual, no direito aduaneiro, está albergado nos artigos 99 e 100 do DL 37/1966.

A importação de mercadorias destinadas a terceiro oculto, o real responsável pela operação, dá ensejo à pena de perdimento, ou sua conversão em multa, aplicável a esse terceiro (DL 1.455/1976, artigo 23, V) e, ao interveniente ostensivo, aquele em cujo nome é realizada a operação (aquele que “cede o nome”), é aplicável a multa de 11% do valor da operação (lei 11.488/2007, artigo 33, caput).

O parágrafo único do artigo 33 constitui norma explicativa destinada a afastar a imputação de inidoneidade da empresa que meramente “cede o nome”. Por outro lado, se além de “ceder o nome”, a empresa não comprovar a origem do capital empregado no comércio exterior, resta presumida sua inidoneidade, a ensejar na inaptidão de sua inscrição no CNPJ, por força da presunção estampada no artigo 81, §1º, da Lei 9.430/1996.

Embora as infrações imputadas sejam anteriores à edição da Lei 11.488/2007, aplica-se o artigo 33 retroativamente, me face do disposto no artigo 106, II, ‘c’, do Código Tributário Nacional.

Como o auto de infração foi lavrado posteriormente à entrada em vigor da lei 11.488/2007, impondo-se a conversão da pena de perdimento ao importador, é manifesta sua improcedência.

Lançamento Improcedente.” (Acórdão 17-28.108, de 14.10.08)

Por tais razões, entendo que deve ser aplicada à Recorrente a multa de 10% prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007.

Pelo exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, para aplicar à Recorrente a multa de 10% prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007.

É como voto.


Milton Luiz Bartoli

responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros. § 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias. § 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados. § 3º A pena prevista no § 1º converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida. (...). (grifos não originais).	5.000,00 (cinco mil reais). Parágrafo único. À hipótese prevista no caput deste artigo não se aplica o disposto no art. 81 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. - Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1966, com redação dada pela Lei nº 10.637/2002. Art. 81. Poderá, ainda, ser declarada inapta, nos termos e condições definidos em ato do Ministro da Fazenda, a inscrição da pessoa jurídica que deixar de apresentar a declaração anual de imposto de renda em um ou mais exercícios e não for localizada no endereço informado à Secretaria da Receita Federal, bem como daquela que não exista de fato. § 1º Será também declarada inapta a inscrição da pessoa jurídica que não comprove a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior. (...). (grifos não originais)
---	---

Com base nos citados comando legais, verifica-se que ambos os tipos das infrações atinentes às normas em destaque têm como núcleo da conduta vedada a **ocultação/acobertamento**. As pessoa ocultas ou acobertadas também seriam as mesmas, a saber, **o sujeito passivo, o real vendedor, comprador ou responsável** pela operação de comércio exterior, que correspondem aos **reais intervenientes ou beneficiários** da referida operação. A diferença entre as hipóteses das infrações descritas está (i) na forma de ocultação ou acobertamento, (ii) na penalidade aplicável e (iii) nos possíveis apenados, o que se demonstrará a seguir.

Com o propósito de facilitar a conclusão ao final apresentada, no quadro comparativo a seguir reescrevo o texto dos referidos dispositivos legais, procurando evidenciar, isoladamente, o significado dos vários elementos que tipificam às infrações em apreço.

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

Declaração de Voto

Conselheiro José Fernandes do Nascimento

O objetivo da presente declaração de voto é deixar bem claro o meu entendimento acerca da interposição fraudulenta nas operações de comércio exterior, bem como a razão pela qual acompanhei, apenas pela conclusão, o brilhante e muito bem fundamentado voto do nobre Conselheiro Relator, Nilton Luiz Bartoli.

Cabe ressaltar, inicialmente, que o referido assunto tem suscitado forte controvérsia no âmbito da doutrina e jurisprudência, administrativa e judiciária, especialmente, a partir da vigência do art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, que, no meu entender, introduziu norma especial sobre a matéria.

Assim, antes de analisar o cerne da presente controvérsia, apresentarei uma breve exposição acerca do tema, na tentativa de apresentar um entendimento que confira o real significado e alcance jurídicos aos preceitos legais que dispõem sobre a matéria e que seja, simultaneamente, compatível com ordenamento jurídico do País.

Da infração e penalidade aplicável na interposição fraudulenta de terceiros nas operações de comércio exterior.

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

Dessa forma, para facilitar análise dos tipos infracionais referenciados, de modo sistemático, transcrevo a seguir, lado a lado, os dispositivos legais do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, e da Lei nº 11.488, de 2007, que dispõem sobre a matéria em apreço:

Art. 23, V, c/c §§ 1º a 3º, do DL nº 1.455/76, com redação dada pela Lei nº 10.637/2002.	Art. 33 da Lei nº 11.488/2007, c/c art. 81 da Lei nº 9.430/1996.
Art 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias: (...) V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de	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\$

comprador/vendedor ou responsável pela operação de comércio exterior. De acordo com a legislação aduaneira atualmente em vigor, a interposição de terceiros nas operações de importação, foco da presente análise, pode se realizar de forma lícita ou ilícita, conforme se verá a seguir.

Das modalidades de importação atualmente previstas no direito positivo aduaneiro.

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

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

A operação de **importação por conta e ordem de terceiros**³ é aquela em que uma pessoa jurídica adquire (a adquirente) as mercadorias no mercado exterior, com recursos próprios, e contrata uma outra pessoa jurídica (a importadora) para realizar a operação de importação, incluindo o despacho aduaneiro de importação e outros serviços relacionados com a transação comercial, com realização de cotação de preços e a intermediação comercial. Nesta modalidade de importação, as atividades de nacionalização da mercadoria são divididas entre duas pessoas jurídicas, a adquirente e a importadora. A adquirente realiza a compra direta da mercadoria no exterior, figurando o seu nome na fatura comercial (*commercial invoice*); fecha (contrata) e liquida (paga) o câmbio da operação (o fechamento e a liquidação do câmbio poderá ser feita pela importadora, porém, os recursos utilizados deverão ser fornecidos pela adquirente), enquanto que a importadora realiza, em seu próprio nome, todos os atos necessários ao processamento do despacho aduaneiro de importação: obtém o licenciamento para a importação da mercadoria (se exigida), elabora e registra a Declaração de Importação (DI) no Siscomex, efetua o pagamento dos tributos devidos na operação de importação e demais despesas aduaneiras (com recursos fornecidos pelo adquirente) etc. Esta modalidade de importação, normalmente, é realizada por empresa comercial importadora, inclusive *trading company*, que age como agente do adquirente.

³ Introduzida no direito positivo aduaneiro por intermédio do art. 79 e seguintes da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, com vigência a partir de 27 de agosto de 2001, data da publicação da referida MP.

ou interposição fraudulenta: a pessoa interposta (importador ostensivo ou de direito) e a pessoa interponente (importador oculto ou de fato), conjuntamente.	documentos: a interposta pessoa (importador ostensivo ou de direito), isoladamente.
---	--

Por serem estranhas a presente lide e apresentarem peculiaridades próprias, não será aqui analisado a conduta do acobertamento dos reais intervenientes ou beneficiários das operações de comércio exterior, mediante fraude ou simulação. Da mesma forma, por se tratar de operação de importação, não será apreciado os elementos do tipo atinentes à operação de exportação. Dessarte, a presente abordagem terá como foco apenas a figura da ocultação mediante interposição fraudulenta de terceiros na operação de importação.

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

O significado jurídico do termo **interposição** é definido por De Plácido e Silva¹, com a seguinte dicção, *in verbis*:

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

a)- Quer significar a intervenção de uma pessoa em negócio alheio por ordem de seu dono ou a mandato dele. A pessoa interveniente diz-se interposta, isto é, posta ou colocada entre uma e outra, para cumprir ou realizar aquilo que o ordenante ou mandante não pôde fazer. É, assim, a interposta pessoa representada por uma terceira pessoa que vai executar o ato, a mando ou ordem de alguém porque esteja este impossibilitado de o fazer, ou porque assim o tenha determinado.

Por sua vez, Maria Helena Diniz², atribui a expressão **interposta pessoa**, o seguinte significado, *ipsis litteris*:

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

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

No âmbito direito positivo aduaneiro, a interposta pessoa é aquela que se interpõe entre os órgãos de controle e fiscalização aduaneiros e o verdadeiro

¹ DE PLÁCIDO E SILVA. Vocabulário Jurídico. 20. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

² DINIZ, Maria Helena. Dicionário jurídico. São Paulo: Saraiva. vol. II, p. 885.

A operação de **importação por encomenda**⁴ (ou importação para revenda a encomendante predeterminado) é aquela em que a pessoa jurídica importadora (i) adquire a mercadoria diretamente do exportador estrangeiro, em seu nome e com recursos próprios, seguindo as ordens e as especificações do encomendante predeterminado, e (ii) realiza o despacho aduaneiro de importação, introduzindo a mercadoria no País (operação nacionalização). Em seguida, nos termos do contrato de exclusividade, revende as mercadorias no mercado interno ao comprador predeterminado (o encomendante). Neste tipo de operação, há dupla relação jurídica comercial, a saber: (i) a primeira relação dá-se entre o exportador estrangeiro e o importador (relação jurídica de compra e venda no mercado externo); e (ii) a segunda entre o importador e o encomendante predeterminado, o destinatário da mercadoria (relação jurídica de compra e venda no mercado interno).

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

Da interposição lícita de terceiros na operação de importação.

A interposição lícita na operação de importação se caracteriza pela intermediação de uma terceira pessoa, além do exportador estrangeiro e o real responsável pela importação da mercadoria, realizada de acordo como as exigências legais. Esta terceira pessoa atuará como (i) um mero prestador de serviços de despachos aduaneiro e intermediação comercial, como ocorre na importação por conta e ordem, ou como (ii) um comissário do comprador predeterminado da mercadoria (encomendante), na importação por encomenda.

No âmbito do direito aduaneiro, para que a importação por conta e ordem de terceiros seja reputada lícita, ela deverá atender as seguintes exigências legais⁵:

a) a pessoa jurídica contratante (o adquirente da mercadoria) deverá apresentar à Unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) de sua jurisdição cópia

⁴ Introduzida no direito positivo aduaneiro por intermédio do art. 11 da Lei nº 11.281, de 20 fevereiro de 2006, com vigência a partir de 21 de fevereiro de 2006, data da publicação da referida Lei.

⁵ Com base no inciso I do art. 80 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, os requisitos e condições para realização da modalidade de importação por conta e ordem de terceiro foram fixados nos arts. 2º e 3º da Instrução Normativa SRF nº 225, de 2002, a seguir transcritos:

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

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

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

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

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

do contrato firmado com a pessoa jurídica importadora e estar identificada na fatura comercial (*commercial invoice*) na qualidade de adquirente da mercadoria;

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

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

Para fins aduaneiros, para que a importação por encomenda seja reputada lícita, ela deverá atender as seguintes exigências legais⁶:

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

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

Também nesta modalidade de importação, caso o importador por encomenda e o encomendante (adquirente exclusivo da mercadoria no mercado interno) não cumpram com

⁶ Com suporte no inciso I do § 1º do artigo 11 da Lei nº 11.281, de 2006, os requisitos e condições para realização da modalidade de importação por encomenda foram estabelecidos nos arts. 2º e 3º da Instrução Normativa SRF nº 634, de 2006, a seguir transcritos:

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

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

I - nome empresarial e número de inscrição do importador no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ); e
II - prazo ou operações para os quais o importador foi contratado.

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

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

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

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

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

Da interposição ilícita de terceiros na operação de importação.

Na esfera do direito positivo aduaneiro, a **interposição ilícita ou fraudulenta de terceiros** na operação de importação, de que trata o inciso V do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976⁷, significa que o importador (ostensivo) atua no despacho aduaneiro de importação, parecendo ser o real adquirente ou responsável pela transação comercial, mas na verdade ele age no interesse deste último (o importador oculto), substituindo-o nos documentos que acobertam a referida operação, ocultando-o do conhecimento dos órgãos de controle e fiscalização aduaneiros e, por conseguinte, eximindo-o das exigências de natureza cambial, aduaneira, tributária e administrava atinentes à dita operação. Em suma, a interposição fraudulenta na importação caracteriza-se pelo acobertamento dos reais intervenientes ou beneficiários da referida operação (o sujeito passivo, o real adquirente ou o real importador).

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

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

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

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

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

(...)

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

(...).

⁷ "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.

(...)"

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

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

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

(...).

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

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

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

(...)

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

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

caráter interventivo, segundo alguns doutrinadores, ou suspensiva ou privativa de atividade, segundo outros.

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

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

Da interposição fraudulenta na importação com recursos de terceiros.

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

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

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

.....

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

(...)

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

(...). (destaques não-originais)

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

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

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

Neste sentido, dispõe o parágrafo único do art. 674⁸ do vigente Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009).

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

Neste ponto, cabe ressaltar que, por força do disposto na parte final dos comandos legais em comento, tais presunções são “**para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81⁹ da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001**”, que

⁸ Veja o teor do referido preceito legal, a seguir transcrito: "Art. 674. Respondem pela infração (Decreto-Lei no 37, de 1966, art. 95):

(...)

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

(...)

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

⁹ Segue a transcrição dos referidos comandos legais:

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

'Art. 32.

Parágrafo único. É responsável solidário:

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

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

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

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

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

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

Art. 80. A Secretaria da Receita Federal poderá:

45

estabelecem, em suma, o seguinte: a) a responsabilidade solidária do real adquirente (adquirente de fato) e do adquirente predeterminado (o encomendante de fato) pelo imposto sobre a importação (art. 77) e pelas infrações à legislação tributária e aduaneira (art. 78); b) a equiparação a estabelecimento industrial do adquirente e encomendante de fato (art. 79); c) a delegação a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) para fixar os requisitos e condições para atuação dos interessados nas ditas modalidades de importação e a exigência de prestação de garantias para entrega antecipada da mercadoria (80); e d) a equiparação do adquirente e encomendante de fato a contribuinte normal das contribuições para o PIS/Pasep e Cofins (art. 81).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

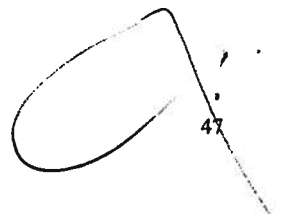
No meu entendimento, duas circunstâncias corroboram para a conclusão aqui apresentada:

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

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

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

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



Em outros termos, a pena de perdimento será sempre aplicada, ou ao importador ou aos reais intervenientes ou beneficiários da operação de importação, conforme o caso. Neste sentido, dispõe o § 3º do art. 727¹⁰ do Regulamento Aduaneiro de 2009 (RA/2009).

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

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

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

Da infração cometida pela autuada.

Cabe ressaltar, previamente, que na presente autuação a autoridade fiscal apontou duas infrações cometidas pela autuada, a saber: a) interposição fraudulenta na operação de importação, nos termos do inciso V do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976 (fls. 10/25); e b) falsificação de documentos necessários ao despacho aduaneiro, nos termos do IV do citado art. 23 (fls. 25/29).

Em relação a primeira infração, que entendo está devidamente comprovada nos autos, conforme explicitado no voto do Relator, merece ser referenciado o excerto do relatório da lavra da autoridade fiscal consignado na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fl. 21), a seguir transcrito, *ipsis litteris*:

No caso tratado a ALLCOMEX de fato prestou um serviço, totalmente em desacordo com a legislação vigente, cedendo o

¹⁰ O citado preceito legal tem a seguinte redação: “Art. 727. Aplica-se a multa de dez por cento do valor da operação à pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas ao acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários (Lei no 11.488, de 2007, art. 33, caput).

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

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

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

seu nome e documentos para que terceiros pudessem nacionalizar mercadorias das quais desconhecia a origem e destino, (...). (primeiro grifo consta do original).

Dessa forma, fica evidenciado de formal cabal que a interposição fraudulenta cometido pela autuada se subsume perfeitamente ao tipo de infração aqui denominada de **interposição fraudulenta na importação com recursos de terceiros (ou mediante cessão do nome)**, sancionada com multa de 10% (dez por cento) do valor da operação, conforme definido no art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007.

No que tange a segunda infração, informa a referida autoridade fiscal (fl. 28) que o motivo da lavratura do presente Auto de Infração se deu em decorrência, *in verbis*:

(...) da prática de infração descrita (apresentação de documentos necessários ao desembaraço, em tese, com falsidade ideológica), ficando a empresa sujeita a multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias. (grifos não originais)

No caso, tratando-se de aplicação de penalidade pecuniária, por força do disposto no art. 9º do Decreto nº 70.235, de 1972, com as alterações posteriores, era imprescindível que a falsificação cometida pela autuada estivesse devidamente comprovada nos autos com elementos de provas hábeis e idôneos, haja vista que, no âmbito processo administrativo fiscal, revela-se de todo improcedente qualquer lançamento ou aplicação de penalidade baseada apenas no cometimento, em tese, do ilícito tributário ou aduaneiro. Dessa forma, ante a ausência de comprovação da dita falsidade documental, *concessa venia*, a infração descrita no IV do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, não pode ser imputada a autuada.

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

No presente caso, como a infração foi praticada no dia 29 de março de 2006, data do registro da DI de fls. 84/101, portanto, anteriormente à vigência da norma enunciada no *caput* do artigo 33 da Lei nº 11.488, de 2007, em princípio, a autuada seria punida na forma estabelecida nos §§ 1º e 3º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976.

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

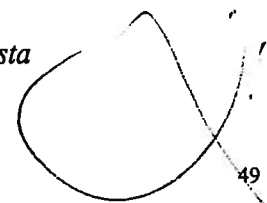
Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

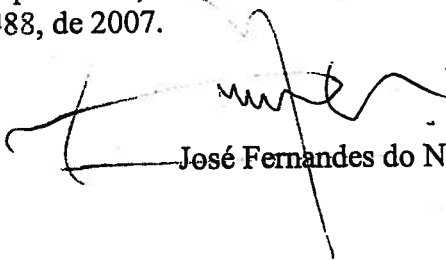
(...)

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



49

Dessa forma, assim como o Relator, concluo que o valor da penalidade pecuniária aplicada por meio do Auto de Infração de fls. 01/45, deve ser reduzida para 10% (dez por cento) do valor da operação, conforme estabelecido no *caput* do artigo 33 da Lei nº 11.488, de 2007.



José Fernandes do Nascimento

