



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13839.003513/2008-27
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-011.977 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de outubro de 2021
Recorrente GLOBAL STRATEGY EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 03/05/2005

Dano ao Erário por infração de ocultação do verdadeiro interessado nas importações, mediante o uso de interposta pessoa.

Penal de perdimento das mercadorias, comutada em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria.

A atuação da empresa interposta em importação tem regramento próprio, devendo observar os ditames da legislação sob o risco de configuração de prática efetiva da interposição fraudulenta de terceiros.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jorge Lima Abud, Walker Araujo, Larissa Nunes Girard, Jose Renato Pereira de Deus, Carlos Delson Santiago (suplente convocado), Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green, Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente). Ausente o conselheiro Vinicius Guimaraes, substituído pelo conselheiro Carlos Delson Santiago.

Relatório

AUTO DE INFRAÇÃO

Unidade DRF-JUNDIAI		Número do MPF 0812400/01225/07	
Contribuinte			
Razão Social GLOBAL STRATEGY EXPORTACAO E IMPORTACAO LTDA		CNPJ 03.791.223/0001-02	
Logradouro R CEL JOAO-LEME	Número 286	Complemento SALA 23	Telefone
Bairro CENTRO	Cidade/UF BRAGANCA PAULISTA/SP	CEP 12900-161	
Local de Lavratura DRF JUNDIAI	Data 23/07/2008	Hora 13:47	
Demonstrativo do Crédito Tributário em R\$			
Multa Regulamentar (Não Passível de Redução) - -		Cód.Receita-DARF 2185	Valor 183.584,78
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO APURADO			Total 183.584,78
Valor por extenso CENTO E OITENTA E TRÊS MIL, QUINHENTOS E OITENTA E QUATRO REAIS E SETENTA E OITO CENTAVOS.			

Aproveita-se o Relatório do Acórdão de Impugnação.

Trata o presente processo de auto de infração, lavrado em face do importador, **Global Strategy Exportação e Importação Ltda.**, formalizando a exigência do recolhimento da multa por cessão de nome para realização de operações de comércio exterior de terceiros e do crédito tributário apurado pela conversão da pena de perdimento em multa equivalente ao valor aduaneiro de mercadorias que foram importadas por meio de quatro "declarações de importação, registradas no período de 18/09/07 a 09/11/07, nas quais houve a ocultação do real adquirente, **Méyn do Brasil Máquinas e Equipamentos Industriais Ltda.**, para a qual foi imputada nesta autuação a responsabilidade tributária solidária apenas quanto ao crédito da multa resultante da conversão da pena de perdimento.

Relatam as autoridades aduaneiras no Relatório, de fls. 08 a 18, que foi realizada uma auditoria de procedimento especial de fiscalização, nos termos da IN SRF nº 228/02, junto à GLOBAL STRATEGY EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA, CNPJ 03.791.223/0001-02, para a verificação da existência de dano ao Erário decorrente da ocultação do real adquirente, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, conforme definido no inciso V do artigo 23 do Decreto-Lei 1.455/76, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/02, relativamente às declarações de importação abaixo relacionadas:

Declaração de importação	Data do registro	Data do desembaraço	Valor aduaneiro (R\$)
07/1265320-6	18/09/2007	19/09/2007	34.609,46
07/1347628-6	03/10/2007	03/10/2007	53.500,44
07/1452496-9	23/10/2007	23/10/2007	53.223,34
07/1556138-8	09/11/2007	12/11/2007	21.579,17

Declaram as autoridades fiscais que, da análise dos documentos apresentados pela Global Strategy, dentre eles, extratos, bancários, contratos de câmbio, notas fiscais de entrada e de saída, livros contábeis (quando disponíveis), bem como as declarações prestadas - por Sérgio Ricardo Russi e demais informações constantes dos sistemas da Receita Federal do Brasil (RFB), constatou-se:

4.1 Inexistência de capacidade operacional da GLOBAL STRATEGY para operar no comércio exterior como importadora por conta própria

" A GLOBAL STRATEGY, como indício de interposição, não possui funcionários, funciona numa sala e não possui depósito para armazenar as mercadorias importadas.

4.2. Não integralização do capital social da GLOBAL STRATEGY

O Capital social integralizado são os recursos aportados pelos sócios na constituição, ou durante a operação da empresa, para que ela possua recursos para desempenhar suas atividades.

O capital social da empresa é de R\$ 50.000,00, integralizado no dia 19 de outubro de 2007, . conforme alteração nº 470.937/07-5 do contrato social, mediante o aporte de R\$ 17.000,00 em espécie e pelo veículo Ford Focus, placa DEX 7160/SP, valorado em R\$ 33.000,00. Avaliando-se a integralização do capital verifica-se que não existem registros contábeis destes valores no mês de outubro de 2007, bem como consultando o sistema RENA VAM constata-se que o veículo está em nome do sócio SÉRGIO RICARDO RUSSI, CPF 210.351.898-52, e não em nome da empresa. Ou seja, o contribuinte declarou uma integralização do capital social que nunca ocorreu.

A não integralização do capital social é indício que as importações de mercadorias pela GLOBAL STRATEGY não são feitas com os recursos próprios, pois eles nunca existiram, mas sim com recursos-de-terceiros. Mesmo se a integralização tivesse ocorrido em outubro de 2007, como consta no contrato social, a empresa operou desde sua criação, no ano de 2000, até outubro de 2007, sem os recursos dos sócios, mas sim com recursos de terceiros.

4.3. Demonstrações contábeis da GLOBAL STRATEGY

A empresa não possui livro-caixa referente aos anos de 2004 e 2005, conforme alegou em duas ocasiões (protocolos nº 001684, de 30/01/2008, e 004669, de 18/03/2008), contrariando o disposto no art. 527 do Decreto 3000/99 (Regulamento do Imposto de Renda).

Relativamente aos anos de 2006 e 2007 a empresa apresentou os livros razão e diário. Analisando-se a conta duplicatas a receber verifica-se que o saldo da conta é, em muitos períodos, credor e não devedor. Isto significa que a empresa recebeu adiantamentos de clientes, que deveriam ter sido lançados em uma conta do passivo, de natureza credora, e não na conta duplicatas d receber, de natureza devedora. Esse procedimento é indício de interposição fraudulenta, pois procura mascarar o recebimento de adiantamentos para realizar as importações numa conta de origem devedora, e não numa conta de origem credora, que mostraria de forma clara que tais recursos são recursos de terceiros e não da própria empresa.

4.4. Recebimento de adiantamentos de recursos pela GLOBAL STRATEGY para realizar as importações

Analisando-se o extrato bancário da empresa, contrato de câmbio, notas fiscais de entrada e de saída e a declaração prestada em 30/01/2008 por SÉRGIO RICARDO RUSSI (protocolo nº 001684), verifica-se que a empresa GLOBAL STRATEGY recebeu adiantamento de recursos da MEYN DO BRASIL MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS LTDA antes do registro de cada declaração de importação e da emissão da respectiva, nota fiscal de saída, e posteriormente remeteu as mercadorias importadas a mesma MEYND DO BRASIL MAQUINAS E EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS LTDA, conforme demonstram as tabelas 1 e 2 a seguir.

Estes adiantamentos são utilizados pela empresa GLOBAL STRATEGY para pagar as despesas incidentes nas importações.

(...)

A Global Strategy Exportação e Importação Ltda. contesta a autuação, alegando, resumidamente, que:

o artigo que dispõe sobre a forma presumida de dano ao Erário (§ 2º do art. 23 do DL nº 1.455/76, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/02) menciona fraude e para

que haja fraude afirma que é necessário que as partes envolvidas sejam de alguma forma lesadas pela ocultação do caráter da operação, seu objeto ou da capacidade das partes. E que tendo em vista a documentação apresentada, desde o início do procedimento de fiscalização, jamais houve ocultação, falsa afirmação ou ânimo de enganar, mas ao contrário, a empresa apresentou sempre os documentos, as informações e os dados pedidos pela fiscalização;

não se pode falar em fraude, quando a impugnante fez e faz o que está dito em seu contrato social: promover a importação e exportação de bens, e que, obviamente, não o faz para si, mas para colocar suas mercadorias no comércio; que não oculta, de forma alguma, que pretende importar e- exportar para terceiros;

improcede a alegação do agente fiscal de que a impugnante deveria saber de algum impedimento ou restrição; que a autoridade fiscal ainda relata que haveria a necessidade de habilitação prévia dos intervenientes em operações por conta e ordem de terceiros; ocorre que a Global Strategy está devidamente habilitada para agir por conta e ordem de terceiros, tanto que está inscrita regularmente no RADAR, SISCOMEX, com suas transações aprovadas pela RFB, bem como pelo Banco Itaú S.A.;

4) não houve lesão alguma ao Fisco, em momento algum; que não deixou de quitar as taxas ou mesmo os tributos devidos nas operações; que não deixou de emitir notas, que o câmbio foi feito regularmente, e os recebedores das mercadorias não ocultaram tal recebimento, dando entrada regular na contabilidade; desta forma, nem houve dano a terceiro, nem ao Erário público;

5) a impugnante se porta como as demais empresas, buscando a melhor forma de funcionamento, o que inclui eficiência, customização, redução de gastos e ônus tributários; que ao possuir um estabelecimento reduzido, utiliza-se apenas do direito estampado na Constituição Federal decorrente do princípio da livre iniciativa; que não é obrigada a possuir uma estrutura maior; se pode realizar as mesmas atividades com um estrutura menor; a mera simplificação de operações não implica dizer que a empresa inexistente ou que está fraudando quem quer que seja; não há em lugar algum do ordenamento jurídico brasileiro obrigação legal que tome obrigatória a instalação de várias linhas telefônicas, contratação de várias pessoas, ocupação de amplo local, para funcionamento de um estabelecimento;

6) não havendo dolo ou má-fé nos procedimentos, resta que não podem ser aplicadas a penas como foram no caso em tela; cabe ao Fisco produzir as provas de que tal má-fé tenha ocorrido; até o momento não o fez; embora a autoridade fiscal queira aplicar o art. 23, V, §1º do Decreto-Lei nº 1.455/76, tal norma deixa claro em sua redação que o meio utilizado é a fraude; não basta fazer a importação por terceiros, é necessário que tal ocultação seja uma fraude, um meio de se ludibriar o fisco;

7) a IN SRF nº 228/2002 explica a. que veio: coibir fraudes e ocultação de, origem de recursos; assim, enquanto não comprovada a índole de fraudar; não há que se falar em infração, mas mero equívoco no procedimento; o caso em tela passa ao largo do objeto da lei; a empresa foi regularmente apresentada, possui contrato para as transações, interesse legítimo no negócio, compatibilidade para os volumes apresentados e clara origem de seus recursos;

8) a imputação da autoridade fiscal à impugnante de prática de falsidade ideológica, ao dizer que a Global Strategy deveria ter apontado a empresa terceira como verdadeira importadora, não pode prosperar; carece de elemento subjetivo do tipo a prática apontada como delituosa pelo agente fiscal; assim não se pode vislumbrar a caracterização do crime de falsidade ideológica; '

9) quanto à aplicação da multa, no nosso regime jurídico vige o princípio da razoabilidade, em que a infração deve ser punida, se o for, de forma comedida, e ainda proporcionalmente à gravidade ou dano; quando o dano causado é de tal modo pequeno, e de forma tão irrisório, aplica-se o princípio da insignificância, que se coaduna com o princípio da razoabilidade e proporcionalidade; não pode ser aceitável que a penalidade aplicada ao caso em tela assumia a proporção de 100% do valor da importação; a própria

Constituição Federal, quando das limitações do poder de tributar, veda a utilização do tributo que sobreje o valor de seu próprio objeto; não há razoabilidade em se aplicar o perdimento ou a multa se não houve lesão ao interesse público, ao Erário, a terceiros ou evasão fiscal.

Por sua vez,, a Meyn do Brasil Máquinas e Equipamentos Industriais Ltda., na condição de responsável tributária solidária, apresenta sua defesa, de fls. 780 a 1155, alegando;

em preliminar, que:

1) na capitulação legal que motivou a lavratura do AI em tela, a autoridade fiscal fez menção aos artigos 602, 603, ambos do Decreto nº 4.543/02 c/c o art. 124 do CTN, responsabilizando solidariamente a Meyn ao pagamento da multa regulamentar lançada, por entender que a importação realizada pela Global foi “por conta e ordem de terceiro”, nos moldes da IN SRF nº 225/02; todavia, essas disposições legais não se aplicam ao caso em tela, vez que em nenhum momento foi constatada tal modalidade de importação, ou seja, toda a documentação anexa aos autos demonstra claramente que a importação realizada pela Global ocorreu nos termos da IN SRF nº 634/06; desta forma, a autoridade fiscal não poderia imputar a Meyn a responsabilização por descumprimento das normas atinentes à importação “por conta e ordem de terceiro” dispostas na IN SRF nº 225/02; autuar a Meyn com base em suposta infringência ao disposto na IN SRF nº 225/02, quando a importação realizada se deu com base na IN SRF nº 634/06, resulta em equívoco da autoridade fiscal ao fundamentar o enquadramento legal da infração;

2) deveria o presente AI ser declarado nulo para que novo AI seja lavrado, com base na suposta violação aos dispositivos determinados na IN SRF nº 634/06, pois é essa que regulamenta a importação realizada pela Global; assim, conclui que o presente AI é nulo, vez que não atendeu a um dos requisitos obrigatoriamente exigidos, qual seja, a correta capitulação legal infringida.

E quanto ao mérito, a Meyn alega que:

1) se a importação realizada pela Global fosse “por conta e ordem” lhe seria exigido o cumprimento de uma série de requisitos sob pena de ser considerada irregular a operação; no caso em-tela, a importação deu-se na modalidade “por-encomenda”, cujos requisitos a serem cumpridos estão dispostos no art. 2º, § 1º,-1, da IN SRF nº 634/06, fato este “■ não observado pela autoridade lançadora; prova disso é a celebração do “Contrato de Prestação de Serviços de “Importação por Encomenda” firmado entre a Meyn e a Global, Doc. 4, de fls. 990 a 998, em julho/07, no qual está expressa a natureza do serviço contratado como sendo importação “por encomenda” nos moldes da IN SRF nº 634/06; fica comprovado que a empresa Global preencheu todos os requisitos exigidos por lei, conforme comprovam as DIs, os Contratos de Câmbio, as Notas Fiscais de Saída das mercadorias importadas para venda à impugnante e comprovantes de recolhimento dos tributos;

2) se a importadora contratada pela Meyn promoveu o despacho de importação em seu nome, se valeu de recursos próprios para levar a efeito a operação, recolheu todos os tributos e revendeu as mercadorias importadas para a Meyn, conforme previamente contratado, não há qualquer razão para sujeitá-la ao pagamento da multa decorrente de procedimento amparado por lei; assim, o disposto no § 2º, do art. 11, da Lei nº 11.281/06 deve ser afastado em razão de estar comprovada a inexistência de irregularidades na operação de importação realizada pela *trading* contratada pela impugnante, e configurada a natureza da importação “por encomenda”; :

3) o auditor fiscal simplesmente desconsiderou que as importações ocorreram na forma de “por encomenda”, ou seja, não houve expressa descaracterização de uma modalidade para demonstrar que se tratava de outra;

totalmente incabível a alegação de que as importações se deram com recursos da impugnante, que teria adiantado à Global os valores para pagamento das despesas incidentes. _ nas importações; o pagamento da Meyn à importadora foi sempre realizado às vésperas das. . datas de entrega das mercadorias, quando as mesmas já estavam em

território nacional e restavam apenas questões burocráticas para atingirem seus destinos, ou seja, além dos contratos de câmbio, mais este fato demonstra que o custo do negócio foi arcado pelo importador;

pelas tabelas apresentadas no relatório fiscal, observa-se que os pagamentos pelos bens importados por encomenda foram realizados sempre no mesmo dia do registro das DIs, com uma única exceção, em que o pagamento ocorreu na véspera; como afirmar que houve antecipação dos valores necessários para o desembaraço aduaneiro se sequer há prova de que houve antecipação; diante da inexistência de qualquer prova de antecipação para a maior parte das importações em discussão, absurdo considerar que os recursos utilizados nas importações foram antecipados pela Meyn;

o relatório fiscal se desdobra para demonstrar que a Meyn era a destinatária das mercadorias trazidas pela Global; todavia, tal fato nunca foi omitido justamente por não se enquadrar em nenhum ilícito; uma vez atingido o seu limite de importação, a Meyn firmou com a Global, contrato de importação por encomenda, utilizando o serviço da *trading* até obter habilitação no Siscomex;

além de todos os argumentos acima expostos, ainda assim a Meyn não deve ser responsabilizada como sujeito passivo solidário, visto que o objeto do contrato com a Global foi a prestação de serviços de importação “por encomenda”, o que significa que a Meyn deve ser eximida de qualquer responsabilidade solidária pelo recolhimento da multa regulamentar lançada, por descumprimento de cláusulas contratadas; a impugnante não pode ser prejudicada, tampouco sofrer as consequências de eventual descumprimento, pela Global, dos termos previamente pactuados; está expresso no referido., contrato que a operação de importação será realizada nos moldes da IN SRF nº 634/2006, o que significa que ambas as partes devem seguir fielmente o determinado pela legislação, e se a Global assim não o fez, apenas ela deve ser responsabilizada; isso sem mencionar que a Meyn, ao firmar o citado contrato, agiu de boa-fé e certa de que a Global, por ser uma *trading*, jamais cometeria equívocos de descrição no registro das DIs;

além disso, ainda que Global tivesse incorrido nas infrações suscitadas no AI, não há que se falar que este ato causou dano ao Erário, pois basta questionar qual o dano que os cofres públicos sofreram se todos os tributos relativos à importação foram devidamente recolhidos; totalmente improcedente é a autuação, uma vez que a autoridade fiscal limitou-se a sustentar que a importação realizada pela Global foi simulada visto que objetivou ocultar o real adquirente das mercadorias ao não declarar a Meyn como adquirente;

quanto à sujeição passiva solidária, é certo que, o art. 124 do CTN determina que serão devedores solidários pelos tributos aqueles que tenham relação direta com o fato gerador; no caso, é a Global que deve suportar o ônus pelo pagamento dos tributos por ser o importador; o terceiro, apenas poderá ser responsabilizado quando tenha alguma relação com o fato gerador; a questão da responsabilidade está totalmente relacionada com o recolhimento ou não do tributo; se todos os tributos relativos à importação objeto do presente processo foram devidamente recolhidos pela Global, não há que se falar em responsabilidade da Meyn, pois não há qualquer débito em aberto que enseje, dano ao Erário; portanto, equivocada a sujeição passiva atribuída à Meyn;

a cobrança da multa imposta à Meyn deve ser cancelada, haja vista que será desprovida de razoabilidade e proporcionalidade; quanto à multa correspondente ao valor das mercadorias importadas aplicada pela suposto erro nas informações prestadas nas DIs pela Global, se este não acarretou quaisquer prejuízos ao Erário, pois todos os tributos atinentes às importações foram recolhidos, sua respectiva penalização necessita ser razoável e proporcional., às lesões que eventualmente causaria; para saldá-la, a impugnante terá que dispor de seu patrimônio, resta claro que a aplicação da presente multa tem caráter evidentemente confiscatório.

Em 22 de outubro de 2009, através do **Acórdão nº 17-35.783**, a 1ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento em São Paulo II/SP, por unanimidade de votos, julgou (e-folhas (2.312):

Acordam os membros da 1ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, em 1) manter a responsabilidade tributária solidária conferida a Meyn do Brasil Máquinas e Equipamentos Industriais Ltda. - CNPJ: 72.496.599/0001-07, relativamente ao crédito referente à multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida, capitulada no art. 618, § 1º, do Decreto nº 4.543/02, com a redação dada pelo Decreto nº 4.765, de 24/06/03, com fundamento no art. 23, § 3º, do Decreto nº 1.455/76, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/02, no valor de R\$ 162.912,41; 2) rejeitar a preliminar suscitada pela Meyn do Brasil; e 3) quanto ao mérito, julgar improcedentes as impugnações, mantendo o crédito tributário lançado no auto de infração, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

A empresa MÉYN DO BRASIL MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS Ltda foi intimada do Acórdão, via Aviso de Recebimento, em 09 de dezembro de 2009, às e-folhas 2.354.

A empresa MÉYN DO BRASIL MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS ingressou com Recurso Voluntário, em 06 de janeiro de 2009, de e-folhas 3.278 à 3.314.

Foi alegado:

- Modalidade de importação por "encomenda";
- Responsabilidade solidária;
- Da desproporcionalidade da multa no valor total das mercadorias importadas.

Do Pedido

Ante o exposto, pede e espera a RECORRENTE seja **DADO PROVIMENTO** ao presente Recurso Voluntário para o fim de reformar o v. acórdão de 1ª Instância e cancelar integralmente a exigência de Multa regulamentar aplicada à RECORRENTE.

A empresa GLOBAL STRATEGY EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA foi intimada do Acórdão, via Aviso de Recebimento, em 09 de dezembro de 2009, às e-folhas 2.356.

A empresa GLOBAL STRATEGY EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA ingressou com Recurso Voluntário, em 07 de janeiro de 2009, de e-folhas 2.369 à 2.391.

Foi alegado:

- Da Legalidade do Ato de Importação;
- Do Embasamento Legal.

Do Pedido

Requer-se, assim, que seja julgada procedente a impugnação da recorrente, e determinada a não aplicação das penalidades tendo em vista a insignificância ou inexistência de dano ao Erário, ou se ainda subsistir por ser de valor significativo, que seja adequada a multa para a proporcionalidade do valor do dano efetivamente causado.

É o relatório.

Fl. 8 do Acórdão n.º 3302-011.977 - 3ª Seção/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 13839.003513/2008-27

Voto

Conselheiro Jorge Lima Abud

Da admissibilidade.

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

A empresa MÉYN DO BRASIL MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS Ltda foi intimada do Acórdão, via Aviso de Recebimento, em 09 de dezembro de 2009, às e-folhas 2.354.

A empresa MÉYN DO BRASIL MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS ingressou com Recurso Voluntário, em 06 de janeiro de 2009, e-folhas 3.278.

A empresa GLOBAL STRATEGY EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA foi intimada do Acórdão, via Aviso de Recebimento, em 09 de dezembro de 2009, às e-folhas 2.356.

A empresa GLOBAL STRATEGY EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA ingressou com Recurso Voluntário, em 07 de janeiro de 2009, e-folhas 2.369.

Os Recursos Voluntários são tempestivos.

Da Controvérsia.

Foram alegadas as seguintes questões:

- Modalidade de importação por "encomenda";
- Responsabilidade solidária;
- Da desproporcionalidade da multa no valor total das mercadorias importadas;
- Da Legalidade do Ato de Importação;
- Do Embasamento Legal.

Passa-se à análise.

Do procedimento fiscal.

No exercício das funções de Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil, foi realizada a auditoria de procedimento especial de fiscalização, nos termos da IN: SRF nº 228, de 21 de outubro de 2002, junto ao contribuinte GLOBAL STRATEGY EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA, CNPJ 03.791.223/0001-02, para verificação da existência de Dano ao Erário decorrente da ocultação do real adquirente, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, conforme definido no inciso V do artigo 23 do Decreto- Lei 1.455, de 7 de abril de 1976, relativamente às declarações de importação abaixo:

Declaração de importação	Data de registro	Data de desembaraço	Valor aduaneiro (R\$)
07/1265320-6	18/09/2007	19/09/2007	34.609,46
07/1347628-6	03/10/2007	03/10/2007	53.500,44
07/1452496-9	23/10/2007	23/10/2007	53.223,34
07/1556138-8	09/11/2007	12/11/2007	21.579,17

▣ O CONCEITO DE INTERPOSIÇÃO EM OPERAÇÃO DE IMPORTAÇÃO

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

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

ato ou efeito de interpor(-se)

Locuções

i. de pessoa jur

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

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

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

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

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

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

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

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

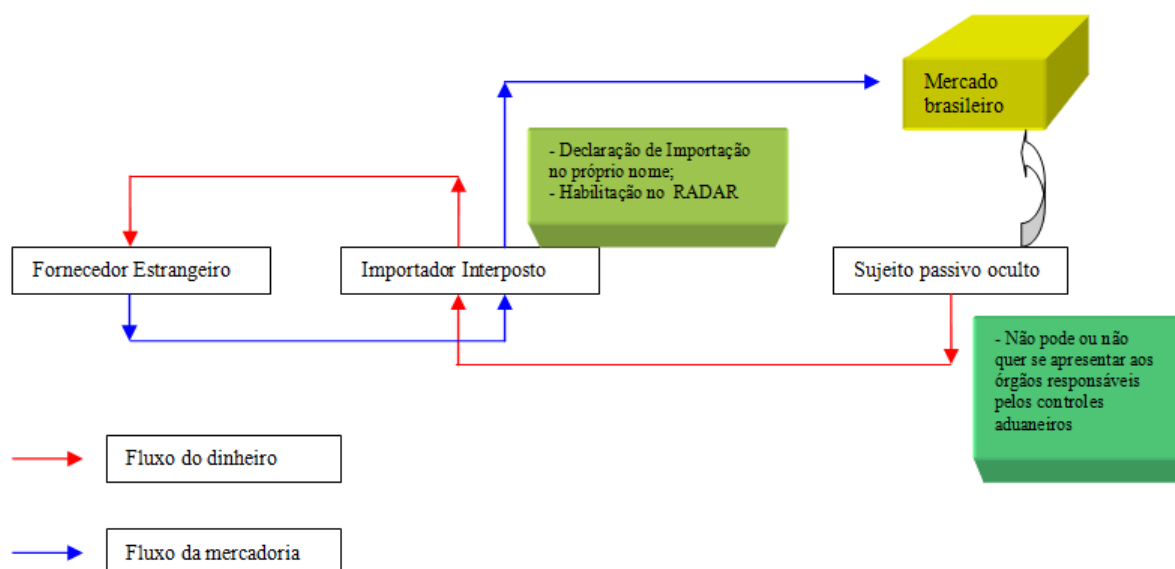
1. O **importador** → aquele que se apresenta às autoridades aduaneiras como responsável pela nacionalização da mercadoria.

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

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

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

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



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

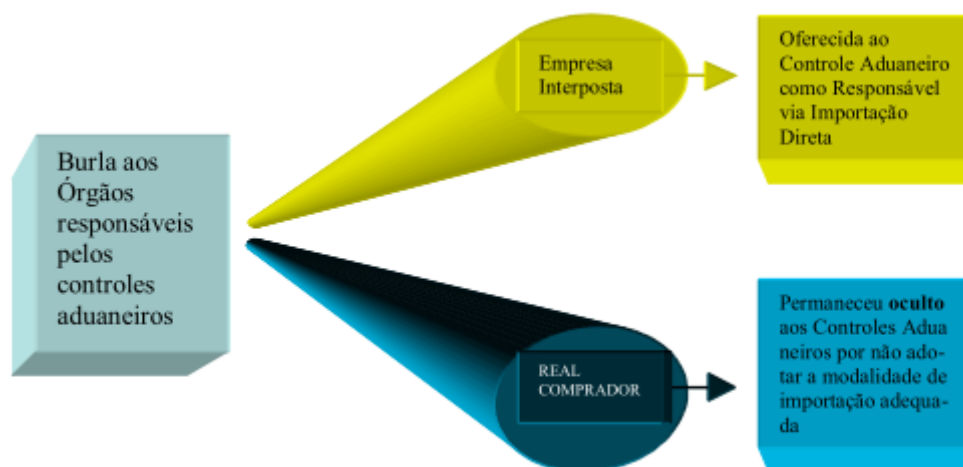
A legislação prevê duas formas de **identificar** o terceiro (REAL COMPRADOR no mercado interno) **responsável pela importação**:

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

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

- o REAL COMPRADOR no mercado interno (sujeito passivo oculto) obtém a nacionalização do bem importado, **por intermédio do importador interposto**, sem a adoção formas previstas na legislação

aplicável, permanecendo à margem dos órgãos responsáveis pelos controles aduaneiros.



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

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

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

❖ Decreto Lei nº 1.455/76:

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

✱ Formas de constatação da existência do sujeito passivo oculto

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

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

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

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

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

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

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

DEIAB JUNIOR, Remy; NEPOMUCENO, Bruno Carvalho. *Interposição fraudulenta de terceiros em operações de comércio exterior perpetradas por*

peças físicas. Jus Navigandi, Teresina, ano 13, n. 1794, 30 maio 2008 .
Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/11329>>. Acesso em: 16 dez. 2012.

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

1. **Prática efetiva da interposição fraudulenta de terceiros (Ocultação)** – Conduta infracional tipificada no inciso V do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76 – É a constatação da ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável através de fraude ou simulação. Sua inspiração vem da **norma geral antielisiva do Parágrafo Único do artigo 116 do CTN**, que pode estar relacionada ou não com a legislação que cuida do crime relacionado à ordem tributário e a “lavagem de dinheiro”, responsável por municiar a fiscalização para o combate da interposição fictícia de pessoas em operações de comércio exterior, o que implica na necessidade de comprovação, mediante **a demonstração por parte da fiscalização, de quem é de fato o real sujeito passivo beneficiado**. Aplicação do processo conhecido como “*follow the money*”.
2. **Prática presumida da interposição fraudulenta de terceiros** – Conduta infracional tipificada no §2º do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76 – Advém de uma presunção legal, o que acarreta ao importador/exportador a necessidade comprovar a origem, disponibilidade e a transferência, dos recursos empregados em operações de comércio exterior. Sua inspiração vem não só da norma geral antielisiva já citada, como também do artigo 1º da Lei nº 9.613/98 e municia a fiscalização com um mecanismo de controle para coibir a prática, pelo sujeito ocultado, do crime relacionado à “lavagem de dinheiro” por sucessivas operações internacionais, podendo estar relacionado com outras irregularidades tributárias, como por exemplo, fraude no preço/valor declarado (sub ou superfaturamento).

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

◇ Artigo 11 da IN SRF nº 228/2002:

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

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

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

II - interposição fraudulenta, nos termos do § 2º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, com a redação dada pela Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, em

decorrência da não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados, inclusive na hipótese do art. 10.

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

[http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0\(Redação dada pelo\(a\) Instrução Normativa RFB nº 1678, de 22 de dezembro de 2016\)](http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1678, de 22 de dezembro de 2016))

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

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

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

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

✱ Infrações decorrentes de cada prática de interposição fraudulenta de terceiros

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

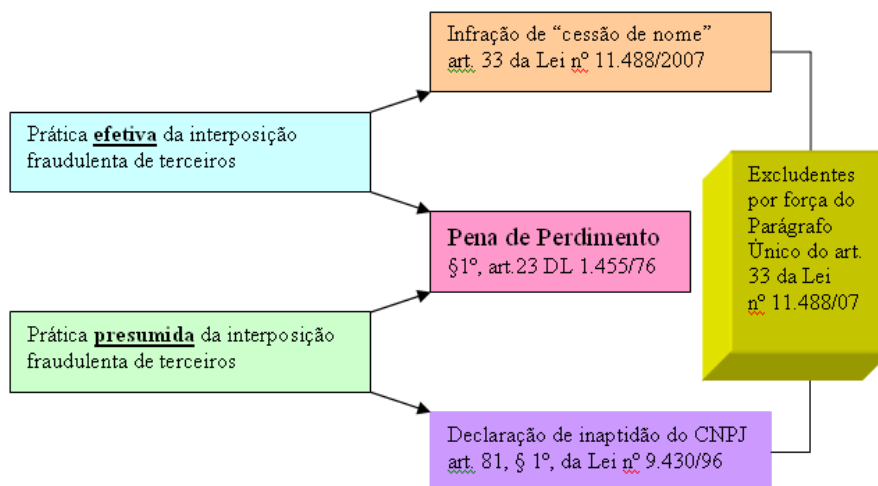
- ♦ **Uma infração tipificada no inciso V, do artigo 23, do Decreto Lei 1.455/76**, punível com a aplicação da pena de perdimento, tendo por destinatário o real adquirente da mercadoria e conseguinte conversão em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria no caso de que não seja localizada ou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

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

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

cometê-la o agente deve ter a condição de ser importador devidamente habilitado no SISCOMEX.

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



Coaduna-se para essa constatação, o seguinte artigo:

♦ **Artigo 99 do Decreto-Lei nº 37/66:**

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

(Grifo e Negrito Nossos)

❖ Do ônus probatório

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

- Na **prática efetiva** o **ônus probatório** é da **fiscalização**: Cabe à ação fiscal reunir os elementos que indicam a ocorrência da interposição fraudulenta de terceiros **entre o importador interposto e o sujeito passivo oculto**.
- Na **prática presumida** o **ônus probatório** é do **importador**: Cabe ao importador a comprovação da **origem, disponibilidade e transferência de recursos empregados na importação**, na forma do §2º, do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76.

❖ A caracterização da infração

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

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

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

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

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

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

✱ A sanção prevista

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

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

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

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

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

▫ A PRÁTICA EFETIVA DE INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS

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

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

✱ A identificação do importador interposto e do sujeito passivo oculto

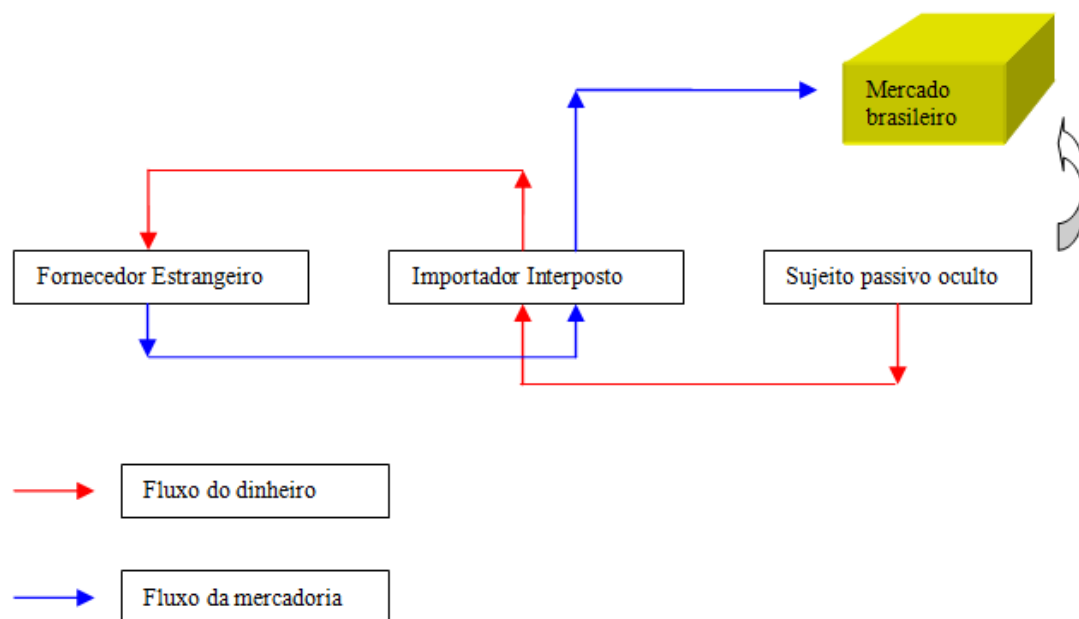
Salienta-se que esse é o primeiro passo ou o pressuposto básico e necessário para a caracterização da **prática efetiva**, mas longe de ser o suficiente.

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

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

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

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



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

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

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

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

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



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

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

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

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

A falta de indicação do encomendante ou adquirente na Declaração de Importação, bem como a ausência de habilitação de alguma das partes no Siscomex e a ausência de vinculação do contrato na Receita Federal caracterizam a situação de ocultação do sujeito passivo ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, punível com a pena de perdimento das mercadorias (art. 23 - V, do Decreto-lei nº 1.455/76 com a redação dada pela Lei nº 10.637/02).

✱ Das modalidades de Importação

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

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

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

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

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

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

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

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

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

A resposta é SIM:

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

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

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

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

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

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

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

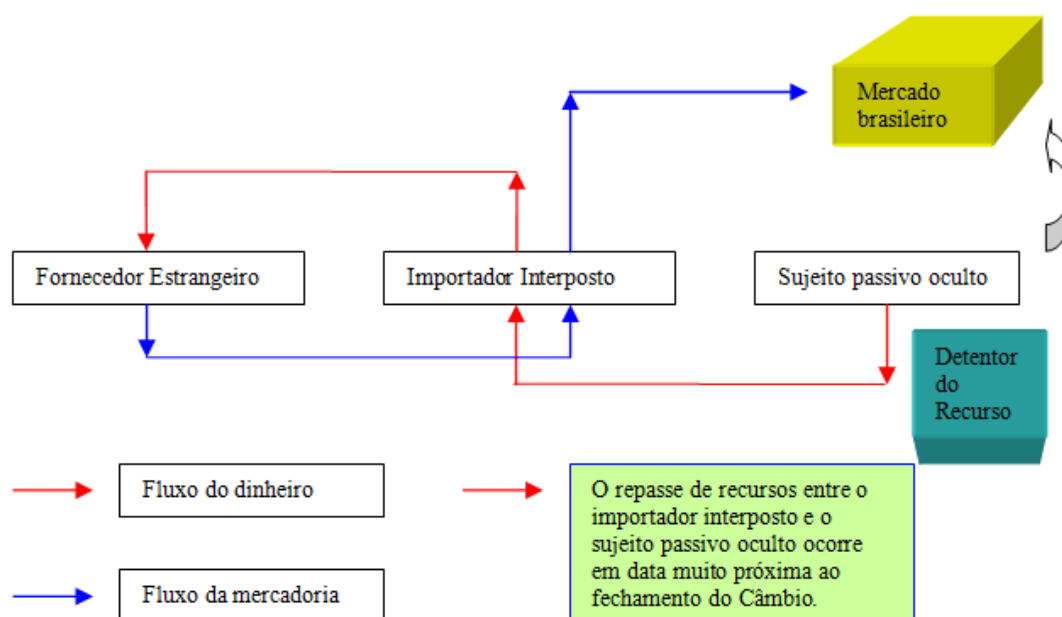
- Disciplinada pelos artigos 80, 81 da Medida Provisória nº 2.158/01-35 e artigo 29 da Medida Provisória nº 66/2002, regulamentada pela Instrução Normativa SRF nº 225, de 18 de outubro de 2002, **com definição jurídica dada pelo artigo 27 da Lei nº 10.637/02:**

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

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

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

O fluxograma nos auxiliará na visualização do contexto:



* Demonstração da FRAUDE ou SIMULAÇÃO.

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

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

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

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

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

Em tais situações, pode ocasionalmente não haver insuficiência ou falta de recolhimento de impostos, porém não se há de negar a caracterização da importação como

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

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

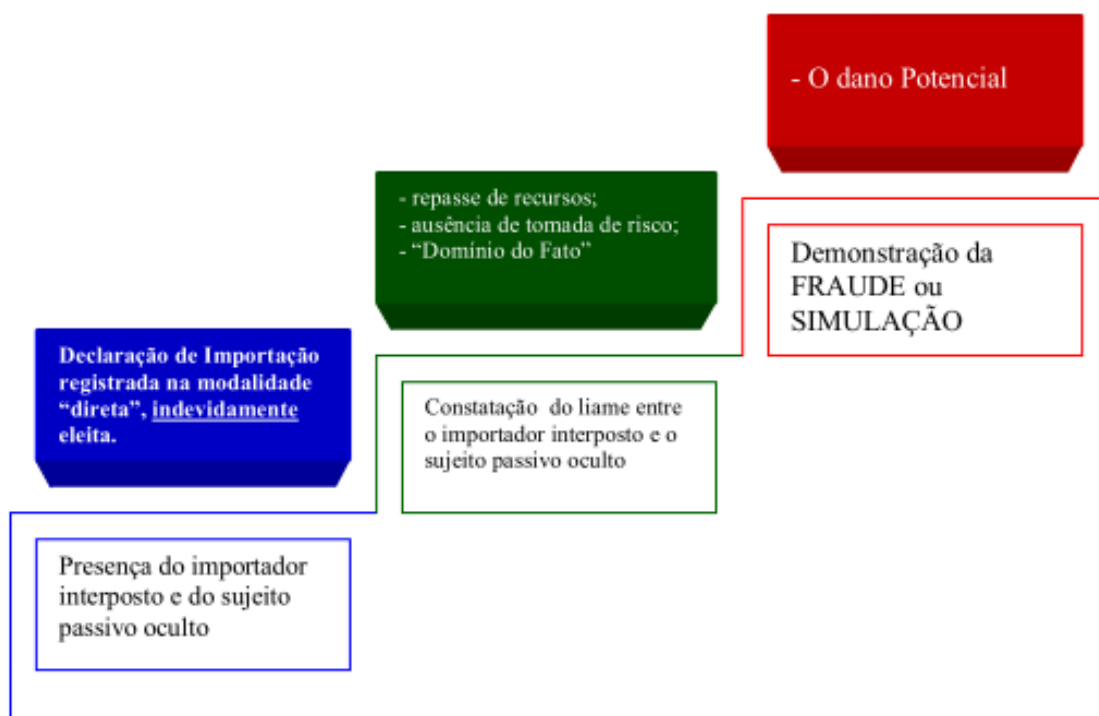
Assim, “importação fraudulenta” significa importação com fraude ao controle aduaneiro, mitigando-se a feição estritamente tributária de “reduzir ou evitar o pagamento do imposto” ocorrendo nos casos em que a falsificação ou a adulteração de documentos acarrete dano ao citado controle, mesmo que não haja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

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

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

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

CONSUMAÇÃO DE ACORDO COM A PRÁTICA EFETIVA



- Do procedimento especial de fiscalização.

O procedimento especial de fiscalização foi iniciado por ordem da Senhora Delegada da DRF/Jundiaí, com base na Instrução normativa da SRF nº 228, de 21 de outubro de 2002, no dia 21 de novembro de 2007, mediante a ciência do MPF-F nº 0812400-2007-01225 e do Termo de Início de Fiscalização por parte do contribuinte.

Analizando-se os documentos apresentados pela GLOBAL STRATEGY - extratos bancários, contratos de câmbio, notas fiscais de entrada e de saída, declarações prestadas por SÉRGIO RICARDO RUSSI e os livros contábeis (quando disponíveis) - bem como as demais informações constantes dos sistemas da RFB constatam-se que:

1. Inexistência de capacidade operacional da GLOBAL STRATEGY para operar no comércio exterior como importadora por conta própria.

A GLOBAL STRATEGY, como indício de interposição, não possui funcionários, funciona numa sala e não possui depósito para armazenar as mercadorias importadas.

2. Não integralização do capital social da GLOBAL STRATEGY.

O capital social da empresa é de R\$ 50.000,00, integralizado no dia 19 de outubro de 2007, conforme alteração nº 470.937/07-5 do contrato social, mediante o aporte de R\$ 17.000,00 em espécie e pelo veículo Ford Focus, placa DEX 7160/SP, valorado em R\$ 33.000,00. Avaliando-se a integralização do capital verifica-se que não existem registros contábeis destes valores no mês de outubro de 2007, bem

como consultando o sistema RENAVAL constata-se que o veículo está em nome do sócio SÉRGIO RICARDO RUSSI, CPF 210.351.898-52, e não em nome da empresa. Ou seja, o contribuinte declarou uma integralização do capital social que nunca ocorreu.

A não integralização do capital social é indício que as importações de mercadorias pela GLOBAL STRATEGY não são feitas com os recursos próprios, pois eles nunca existiram, mas sim com recursos de terceiros. Mesmo se a integralização tivesse ocorrido em outubro de 2007, como consta no contrato social, a empresa operou desde sua criação, no ano de 2000, até outubro de 2007, sem os recursos dos sócios, mas sim com recursos de terceiros.

3. Demonstrações contábeis da GLOBAL STRATEGY.

A empresa não possui livro-caixa referente aos anos de 2004 e 2005, conforme alegou em duas ocasiões (protocolos nº 001684, de 30/01/2008, e 004669, de 18/03/2008), contrariando o disposto no art. 527 do Decreto 3000/99 (Regulamento do Imposto de Renda).

Relativamente aos anos de 2006 e 2007 a empresa apresentou os livros razão e diário. Analisando-se a conta duplicatas a receber verifica-se que o saldo da conta é, em muitos períodos, credor e não devedor. Isto significa que a empresa recebeu adiantamentos de clientes, que deveriam ter sido lançados em uma conta do passivo, de natureza credora, e não na conta duplicatas a receber, de natureza devedora. Esse procedimento é indício de interposição fraudulenta, pois procura mascarar o recebimento de adiantamentos para realizar as importações numa conta de origem devedora, e não numa conta de origem credora, que mostraria de forma clara que tais recursos são recursos de terceiros e não da própria empresa.

4. Recebimento de adiantamentos de recursos pela GLOBAL STRATEGY para realizar as importações.

A GLOBAL STRATEGY recebeu adiantamento de recursos de RUY PEREIRA LEME antes da liquidação do contrato de câmbio e da emissão da nota fiscal de saída, e posteriormente remeteu as mercadorias importadas.

Verifica-se, também, que as importações da GLOBAL STRATEGY ocorreram justamente no período no qual a MEYN DO BRASIL não importou, entre os meses de setembro e novembro de 2007.

Tais fatos explicam-se pelas razões expostas abaixo:

1. Em setembro de 2007 a MEYN DO BRASIL era habilitada para importar - na modalidade simplificada - operações de pequena monta - estando autorizada a importar, no período de seis meses, o

valor acumulado de U\$ 150.000,00, conforme dispõe a IN SRF nº 650/06;

2. Considerando o valor acumulado das importações da MEYN DO BRASIL no período de seis meses apurou-se que a, empresa, importou, o. valor de U\$ 147.261,80 (U\$ 43.059,50 em abril, U\$ 38.112,79 em maio, U\$ 22.599,76 em junho, U\$ 16.284,71 em julho, U\$ 0,0 em agosto e U\$ 27.241,04 até o dia 13 de setembro);
3. Tendo por base os valores apresentados, restaria um saldo de U\$ 2.738,20 a ser importado pela MEYN DO BRASIL (U\$ 150.000,00 menos U\$ 147.261,80). Este valor é inferior ao saldo necessário para importar as mercadorias relacionadas na DI nº 07/1265320-6, que é de U\$ 15.649,18;
4. Por esta razão, a GLOBAL STRATEGY passou a importar para a MEYN DO BRASIL, declarando-se ser a real adquirente das mercadorias importadas, que na verdade tinham como destinatária a própria MEYN DO BRASIL;
5. Os exportadores dos quais a GLOBAL STRATEGY passou a adquirir os produtos são os mesmos utilizados pela MEYN DO BRASIL. Um destes exportadores é a própria MEYN FOOD PROCESSING TECHNOLOGY B.V. da Holanda. Consultando o site na internet da empresa holandesa (www.meyn.nl) verifica-se que a empresa MEYN DO BRASIL faz parte do mesmo grupo empresarial;
6. Em 31 de outubro de 2007 a MEYN DO BRASIL formalizou o processo administrativo nº 10831.013611/2007-73 solicitando a habilitação ordinária no Siscomex. Quando a habilitação foi concedida, ficha Radar registrada em 28/12/2007, a MEYN DO BRASIL deixou de utilizar-se da GLOBAL STRATEGY e passou a importar por conta própria novamente, pois seu limite de importação foi aumentado para U\$ 485.000,00 pelo período de seis meses.

Por fim, é de se destacar a seguinte conclusão do Termo de Verificação Fiscal, ao fazer referência às tabelas 03 e 04 daquele documento:

Constata-se que a logística em algumas operações de importação da GLOBAL STRATEGY e da MEYN DO BRASIL é a mesma, ou seja, as mercadorias vêm do mesmo país e do mesmo exportador, são desembarcadas no mesmo aeroporto e desembarcadas no mesmo recinto aduaneiro.

Constata-se que a logística em algumas operações de importação da GLOBAL STRATEGY e da MEYN DO BRASIL é a mesma, ou seja, as mercadorias vêm do mesmo país e do mesmo exportador, são desembarcadas no mesmo aeroporto e desembarcadas no mesmo recinto aduaneiro.

Portanto a MEYN DO BRASIL agiu como REAL COMPRADORA das mercadorias importadas e a GLOBAL STRATEGY como interposta pessoa nas operações de importação em análise.

- Do dano ao Erário.

O bem jurídico tutelado é o controle aduaneiro e esse controle foi violado, mediante a prática de fraude ou simulação tendente a burlar a Administração Aduaneira.

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

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

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

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

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

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

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

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

O importador de mercadoria estrangeira é estabelecimento equiparado a industrial, consoante o artigo 13 da Lei 13.281/06. Desse modo, a saída de mercadoria do estabelecimento equiparado a industrial, mesmo quando a importação não tenha sido realizada diretamente por ele, constitui fato gerador do IPI, sendo efetivamente devido o valor do imposto em razão da diferença entre o preço de

entrada e o preço de saída, pelo princípio da não-cumulatividade, conforme artigo 35 do Decreto nº 7.212/10 (RIPI).

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

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

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

Citam-se situações em que é possível se ter um nefasto proveito, ao usufruir da prática da interposição fraudulenta de terceiros.

Frisa-se que o resultado a que se refere é qualquer uma das vantagens indevidas a pouco relacionadas ou outras que possam surgir. Não necessariamente a falta ou a insuficiência do recolhimento de tributos.

- Da responsabilidade solidária.

Inicialmente estamos a lidar com uma infração, tipificada no inciso V, do artigo 23, do Decreto-Lei nº 1.455/76 e não com uma exigência tributária.

Não está a se discutir lançamento tributário, mas sim multa equivalente ao valor aduaneiro decorrente de ilícito aduaneiro.

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

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

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

Portanto, o instituto a ser considerado não é a solidariedade, mas a coautoria entre o sujeito passivo oculto e a empresa interposta em operação de comércio exterior, na infração de dano ao Erário tipificada no inciso V, do artigo 23, do Decreto-Lei nº 1.455/76.

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

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

Três são os requisitos da co-autoria:

- 1) pluralidade de condutas;
- 2) relevância causal e jurídica de cada uma;
- 3) vínculo subjetivo entre os co-autores (ou pelo menos de um dos co-autores, com anuência ainda que tácita do outro ou dos outros co-autores).

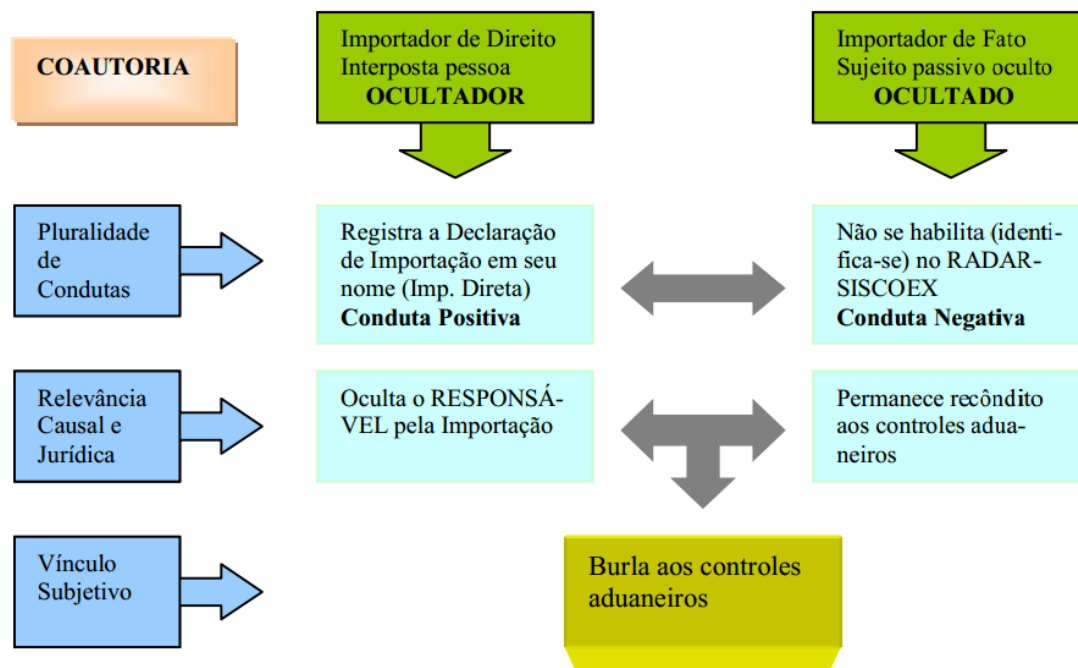
A co-autoria, como se vê, conta com uma parte objetiva (concretização do fato) e outra subjetiva (acordo explícito ou tácito entre os agentes).

<http://jus.com.br/revista/texto/8120/conceito-de-co-autoria-em-direito-penal#ixzz1qoR4I4u3>

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

- 1) pluralidade de condutas: a interposição fraudulenta é composta pela conduta do importador de fato (sujeito passivo oculto) e pela conduta do importador de direito ou ostensivo (interposta pessoa). Uma conduta complementa a outra. Logo ambos percorrem o fato típico da infração.
- 2) relevância causal e jurídica de cada uma: o importador de direito ou ostensivo registra a Declaração de Importação em seu nome com recursos oriundos do importador de fato. A relação entre os dois agentes é clara e cristalina com flagrante intenção de burlar os controles aduaneiros.
- 3) vínculo subjetivo entre os co-autores: existe o liame subjetivo que liga o importador de fato ao importador de direito ou ostensivo na clara intenção de auferir proveitos em descumprir a legislação aduaneira. É certa a exigência de que todo e qualquer importador se cadastre junto ao Siscomex (Sistema Radar) para que a Receita Federal do Brasil possa exercer um controle direto sobre suas atividades de modo a garantir, entre outros, a lisura da concorrência no mercado interno. Sabe-se que muitas organizações usam a figura da importadora de fachada para não auferir o lucro contábil e assim burlar a fiscalização no pagamento de impostos e contribuições decorrentes tanto do lucro quanto do faturamento. O vínculo que liga tanto o importador de fato ao importador de direito é justamente a consecução dessa prática visando fugir dos controles aduaneiros.

Assim, entende-se que, em respeito ao instituto da co-autoria ambos, o importador de fato e o importador de direito, percorrem o fato gerador, ou fato típico, da infração capitulada no inciso V, do artigo 23, do Decreto Lei nº 1.455/76, devendo ambos ocupar o pólo passivo da autuação.



Para tanto, trago os artigos 94 e 95 do Decreto Lei nº 37/66:

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

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

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

Art.95 - Respondem pela infração:

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

II - conjunta ou isoladamente, o proprietário e o consignatário do veículo, quanto à que decorrer do exercício de atividade própria do veículo, ou de ação ou omissão de seus tripulantes;

III - o comandante ou condutor de veículo nos casos do inciso anterior, quando o veículo proceder do exterior sem estar consignada a pessoa natural ou jurídica estabelecida no ponto de destino;

IV - a pessoa natural ou jurídica, em razão do despacho que promover, de qualquer mercadoria.

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

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

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

- Das penalidades. Da arguição de desrespeito aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

Quanto às alegações da recorrente de eventual violação aos princípios da vedação do confisco, razoabilidade ou da proporcionalidade, respeita a matéria cuja discussão é estranha à competência deste Colegiado.

Com efeito, na via administrativa o exame da lide há de se ater apenas à aplicação da legislação vigente, sendo descabido pronunciar-se sobre a validade ou constitucionalidade dos atos legais, matéria que se encontra afeta ao Supremo Tribunal Federal, como se verifica dos artigos 102, I, “a” e III, “b”, da CRFB, estando pacificada no âmbito administrativo da Súmula CARF nº 2, a seguir:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Sendo assim, conheço do Recurso Voluntário em parte e nego provimento ao recurso do contribuinte.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Relator.