



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13839.003517/2008-13
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-011.978 – 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: 21/11/2005, 30/01/2006

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		Número do MPF	
DRF JUNDIAI		0812400/01225/07	
Contribuinte			
Razão Social		CNPJ	
GLOBAL STRATEGY EXPORTACAO E IMPORTACAO LTDA		03.791.223/0001-02	
Logradouro	Número	Complemento	Telefone
R CEL JOAO LEME	286	SALA 23	
Bairro	Cidade/UF	CEP	
CENTRO	BRAGANCA PAULISTA/SP	12900-161	
Local de Lavratura	Data	Hora	
DRF JUNDIAI	23/07/2008	13:45	
Demonstrativo do Crédito Tributário em R\$			
	Cód.Receita-DARF	Valor	
MULTA REGULAMENTAR (Não Passível de Redução)	2185	14.667,62	
		Total	14.667,62
VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO APURADO			14.667,62
Valor por extenso			

Aproveita-se o Relatório do Acórdão de Impugnação.

Cuida o presente sobre exigência de crédito tributário no valor de R\$ 14.667,62, formalizada contra a interessada em epígrafe, em 23/07/2008, a título de multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, nos termos do art. 618, §1º, do Decreto nº 4.543/2002 e do art. 73, §§ 1º e 2º da Lei nº 10.833/03.

Relata a fiscalização que, em auditoria de procedimento especial de fiscalização, nos termos na IN SRF nº 228/2002, relativamente à **declarações de importação DI's nºs 05/1257942-8 e 06/0112607-0 (fl. 8)**, apurou ocorrência de dano ao erário porque a autuada realizou importação sem ter capacidade operacional para operar no comércio exterior como importadora por conta própria, por não integralização do capital social, não possuir livro caixa referente aos anos de 2004 e 2005, com recebimento de adiantamentos de recursos da TELE DESIGN SERVIÇOS E COMÉRCIO DE TELECOMUNICAÇÕES LTDA., real adquirente das mercadorias, conforme Relatório Fiscal de fls. 8/14.

DI	Data	Multa Valor aduaneiro – R\$
05/1257942-8	21/11/2005	7.539,54
06/0112607-0	30/01/2006	7.128,08
		14.667,62

Regulamente intimada em 04/08/2008 (fl. 131), apresentou impugnação de fl. 133/150, em 01/09/2008, alegando, em síntese, que (1) a exigência fiscal refere-se a infrações que dizem respeito à declarações de importação relacionadas no Auto de Infração (fl. 02) que segundo a fiscalização deveriam ser em nome de terceiro - TELE DESIGN SERVIÇOS E COMÉRCIO DE TELECOMUNICAÇÕES LTDA., e não em nome próprio; (2) que sempre tem sido idônea, jamais realizou transação ilegal e tem operado regularmente no sistema RADAR e em 2007 demonstrou total capacidade de honrar suas obrigações; (3) rejeita a alegação de interposição fraudulenta na importação, com considerações sobre fraude, argumentando que para ela existir é necessário que as partes envolvidas sejam de alguma forma lesadas; (4) sempre apresentou os documentos e informações solicitados pela fiscalização e ela faz o que consta em seu contrato social, de modo que não oculta que importa e exporta para terceiros; (5) não houve lesão ao Fisco; (6) cita jurisprudência para alegar que cabe ao fisco produzir provas do dolo ou má-fé; diz não haver incompatibilidade entre a empresa recorrente, a importação, o volume e sua finalidade; (7) inexistência de falsidade ideológica; (8) diz que o crime não é de mera conduta, mas precisa ser praticado com um fim específico o que envolve dolo; (9) não teve intenção de prejudicar terceiros, não sendo as mercadorias importadas de uso ilegal, nem deixou de quitar os tributos pertinentes e não houve dano ao erário, de modo que, conforme determinação do Código Penal, não pode haver punição por ausência de dolo; (10) houve excesso de rigor na aplicação das normas fiscais, por assumir proporção de 100% do valor da importação, contrariando o princípio da

proporcionalidade; (11) requer, ao final, insubsistência do auto de infração e seja observada a suspensão da exigibilidade do crédito tributário; juntou, outrossim, cópias de documentos relacionados às fls. 153/238.

TELE DESIGN SERVIÇOS E COMÉRCIO DE TELECOMUNICAÇÕES LTDA., intimada em 04/08/2008 (fl. 132) não se manifestou.

É o relatório.

Em 28 de janeiro de 2016, através do **Acórdão nº 16-70.866**, a 23ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento em São Paulo/SP, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido.

A empresa foi intimada do Acórdão, via Aviso de Recebimento, em 26 de abril de 2016, às e-folhas 250.

A empresa ingressou com Recurso Voluntário, em 27 de maio de 2016, às e-folhas 256, de e-folhas 257 à 274.

Foi alegado:

- Do auto de infração;
- Falta de capacidade para operar em nome próprio;
- Não integralização do capital social informado nos atos constitutivos;
- Irregularidade das demonstrações contábeis;
- Que utilizou adiantamentos recebidos de terceiros para realizar importações;
- Notas fiscais de entrada e saídas em datas próximas;
- Do acórdão;
- Da legislação fiscal – tributária.

- CONCLUSÃO

O recorrente realizou importações com recursos próprios, provenientes de adiantamentos de clientes, pela venda de mercadorias para entregas futuras.

Recolheu os tributos sobre as transações concluídas, o que sempre fez desde o início de suas atividades.

A operação que realizou tem previsão no objetivo social da empresa, não é vedada, sempre foi aprovada pela Receita Federal e em momento algum tentou “esconder” o comprador das mercadorias importadas.

Por outro lado, a motivação do auto de infração é inconsistente, razão pela qual entende pela nulidade do ato praticado, sendo nulo também o crédito tributário constituído.

A ilicitude de que foi acusado não ficou comprovada em momento algum, e não se atendeu o Princípio da Verdade Material.

Por todo o exposto espera seja dado provimento ao presente recurso, para anular o crédito tributário constituído por meio do auto de infração e imposição de multa que geou o processo por ser nulo de pleno direito.

Caso não seja este o entendimento dos I. Julgadores, da 3ª Câmara de Julgamento, a quem é endereçado o presente recurso, seja aplicado o disposto no art.736 do Decreto 6.759/2003.

Por fim, mesmo não concordando com o crédito tributário constituído por meio do auto de infração combatido, que seja, supletivamente, aplicado o disposto no art.33 da Lei 11.488/2007 c/c os artigos e 712 e 727 do Decreto 6.759/2009.

À vista de todo o exposto, demonstrada a insubsistência e improcedência da ação fiscal, espera e requer a recorrente seja acolhido o presente recurso para o fim de assim ser decidido, cancelando-se o débito fiscal reclamado.

É o relatório.

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 foi intimada do Acórdão, via Aviso de Recebimento, em 26 de abril de 2016, às e-folhas 250.

A empresa ingressou com Recurso Voluntário, em 27 de maio de 2016, às e-folhas 256.

O Recurso Voluntário é tempestivo.

Da Controvérsia.

Foram alegadas as seguintes questões:

- Do auto de infração;
- Falta de capacidade para operar em nome próprio;
- Não integralização do capital social informado nos atos constitutivos;
- Irregularidade das demonstrações contábeis;
- Que utilizou adiantamentos recebidos de terceiros para realizar importações;
- Notas fiscais de entrada e saídas em datas próximas;
- Do acórdão;
- Da legislação fiscal – tributária.

Passa-se à análise.

- Do auto de infração.

É alegado às folhas 03 do Recurso Voluntário:

O documento de aplicação e imposição de multa que ora se combate é nulo de pleno direito, considerando que sua CONCLUSÃO foi em sentido diverso de toda a fundamentação, em total infrigência ao PRINCÍPIO DA MOTIVAÇÃO DOS ATOS ADMINISTRATIVOS. Têm-se, que referido princípio deve ser observado nos atos praticados pelos agentes públicos, sob pena de nulidade, conforme ocorre no presente caso; vejamos:

A decisão que impõe a penalidade é recorrente, foi assim expressa:-

“CONCLUSÃO - Constatou-se que a empresa GLOBAL STRATEGY EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA realizou as importações com recursos de terceiros e não com recursos próprios. Baseado nos art. 602 e 603 do Decreto nº 4.543/02, art. 27 da Lei 10.637/02, respondem conjuntamente a GLOBAL STRATEGY e o rea adquirente, a empresa TELE DESIGN SERVIÇOS E COERCIO DE TELECOMUNICAÇÕES LTDA pelo valor da multa prevista no parágrafo 3º, inciso V, do art. 23 do Decreto-Lei 1.455/76, de valor equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas Esta encerrado o relatório”.

Pelo que se observa da decisão acima, o agente fiscal, para proceder ao ato de lavratura do auto de infração e imposição da multa com base no art. 23 do Decreto-Lei 1.455/76, tomou como base, apenas uma das variáveis apontadas para qualificar a conduta da recorrente como sendo ilícita, muito embora tenha apreciado vários aspectos, documentos e circunstâncias envolvendo a importação tida como sendo prática ilícita.

No Termo de Verificação Fiscal não há qualquer impropriedade na motivação ou na descrição dos fatos, pois o mesmo é claro e preciso ao descrever o motivo da exigência do crédito tributário.

As hipóteses de nulidade, no âmbito do processo administrativo fiscal, encontram-se definidas nos incisos I e II do artigo 59 do Decreto n.º 70.235/72, in verbis:

Art. 59 São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

A mera discordância dos fundamentos da ação fiscal em análise pelo contribuinte não é causa de nulidade, que apenas ocorre se demonstrada qualquer das hipóteses do art. 59 do Decreto-lei nº 70.235/72, demonstração essa, ao meu ver, não alcançada pela recorrente.

Dessa forma, uma vez que o Auto de Infração foi formalizado em estrita observância aos requisitos legais, com motivação e descrição dos fatos compatíveis com o enquadramento legal indicado, não tem fundamento as alegações de cerceamento do direito de defesa e de nulidade.

Dado que não se incidiu nas hipóteses acima relacionadas e que o Auto de Infração atende aos demais requisitos formais, como a descrição do fato e indicação da base legal, não vislumbro motivo para decretação de sua nulidade e afastamento preliminar neste ponto.

▣ 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**:

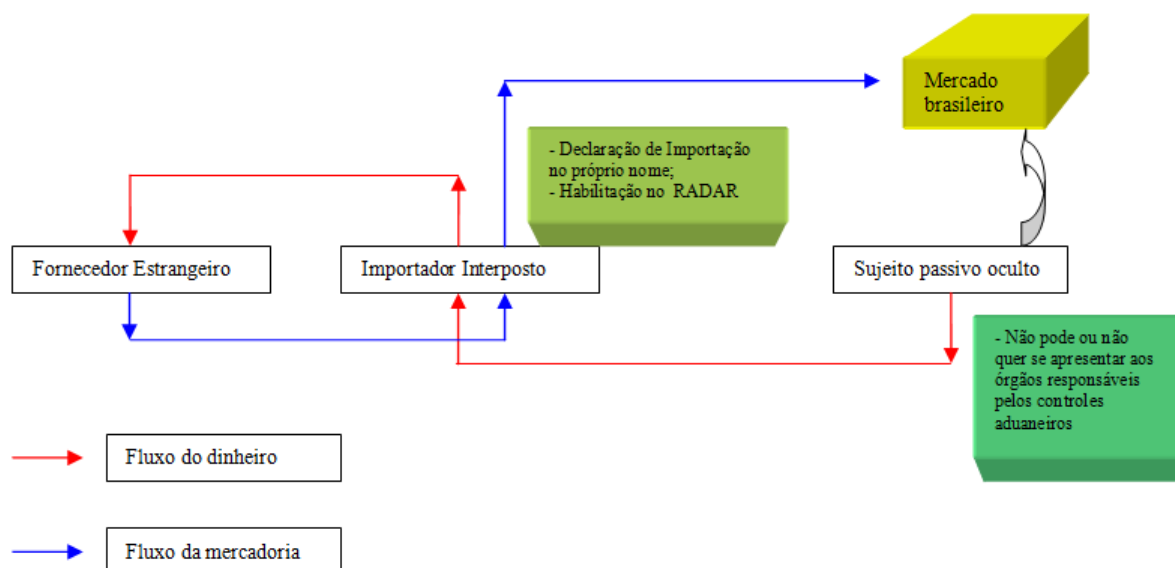
1. O **importador** → aquele que se apresenta às autoridades aduaneiras como responsável pela nacionalização da mercadoria.

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.



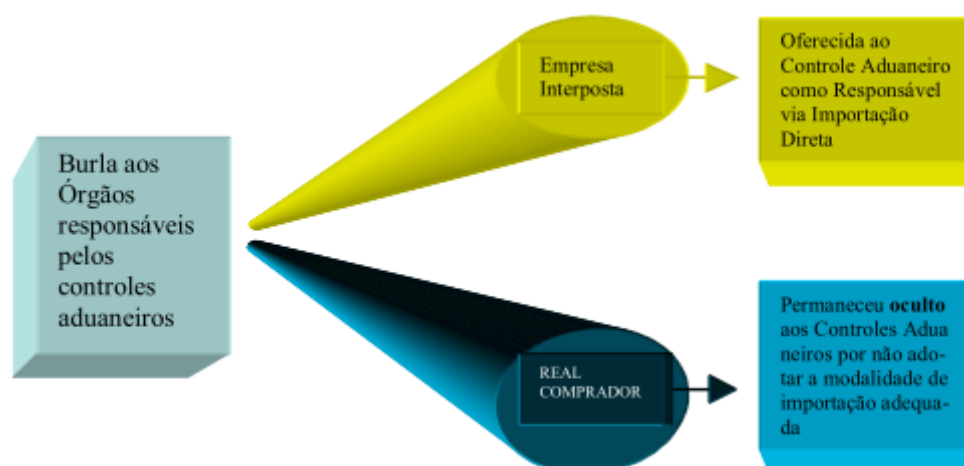
É de se frisar que é perfeitamente possível, à luz da legislação aplicável, que **terceiro utilize o importador** para obter produto importado no mercado interno.

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 adquirido o bem importado no mercado interno, exerce o "Domínio do Fato" sobre a operação de importação.*

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

✧ Formas de constatação da existência do sujeito passivo oculto

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

◇ Artigo 11 da IN SRF nº 228/2002:

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

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

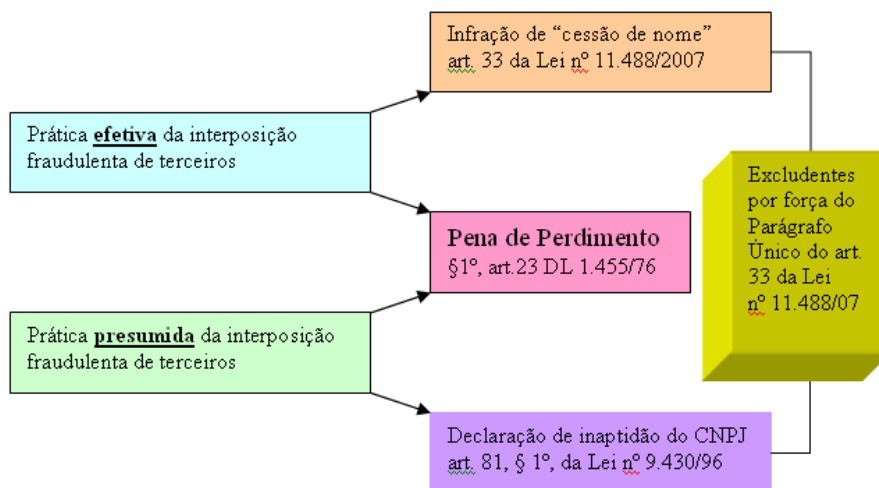
A **prática EFETIVA da interposição fraudulenta de terceiros** implica em duas infrações:

- ♦ **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

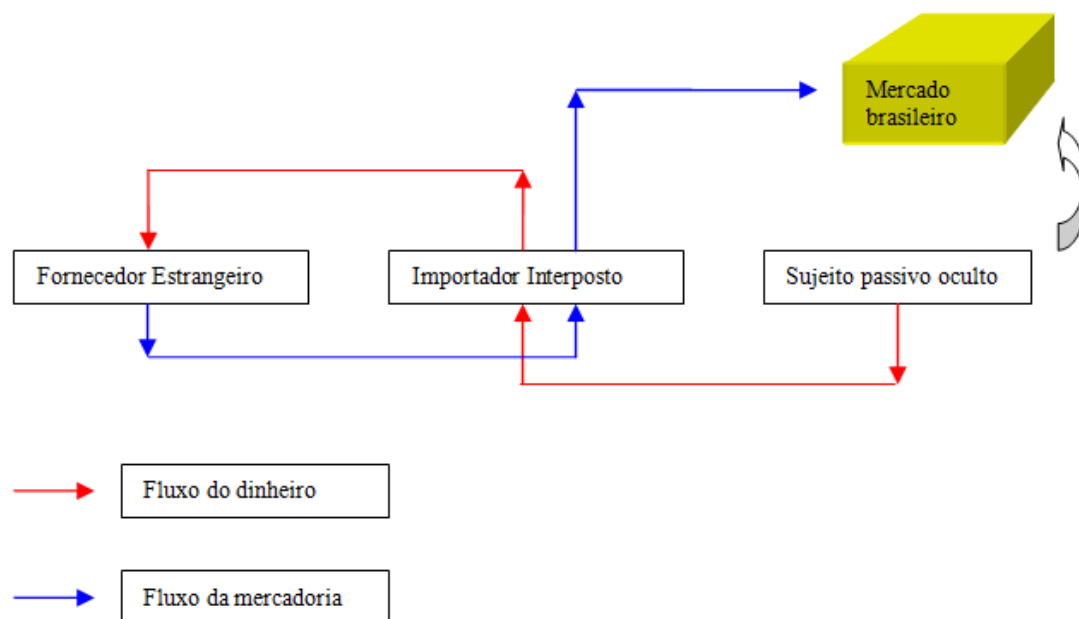
Salienta-se que esse é o primeiro passo ou o pressuposto básico e necessário para a caracterização da **prática efetiva**, mas longe de ser o suficiente.

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:

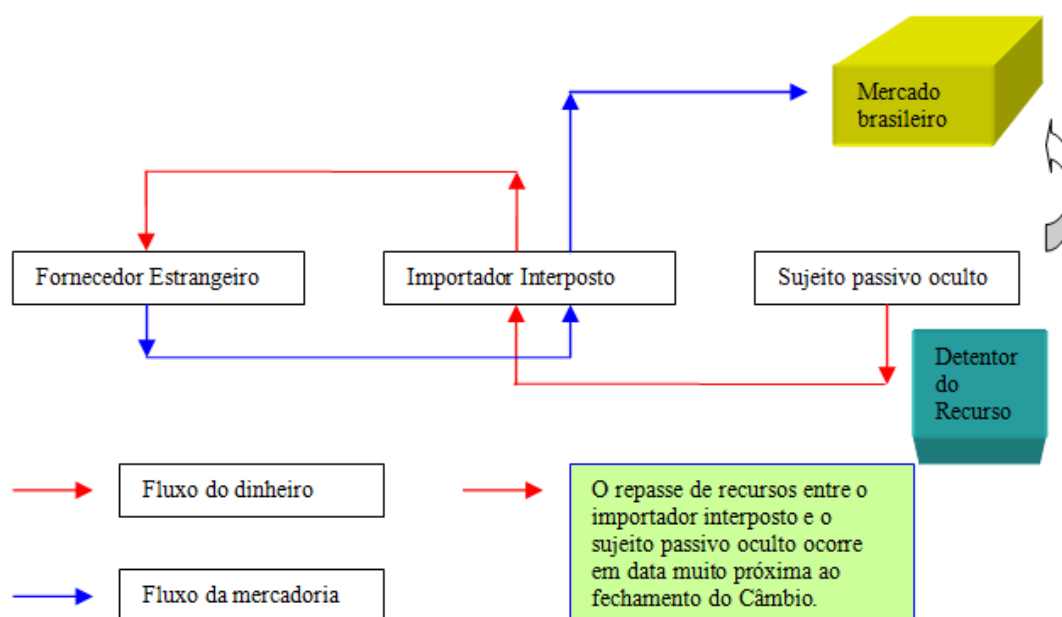
- Disciplinada pelos artigos 80, 81 da Medida Provisória nº 2.158/01-35 e artigo 29 da Medida Provisória nº 66/2002, regulamentada pela Instrução Normativa SRF nº 225, de 18 de outubro de 2002, **com definição jurídica dada pelo artigo 27 da Lei nº 10.637/02:**

*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.

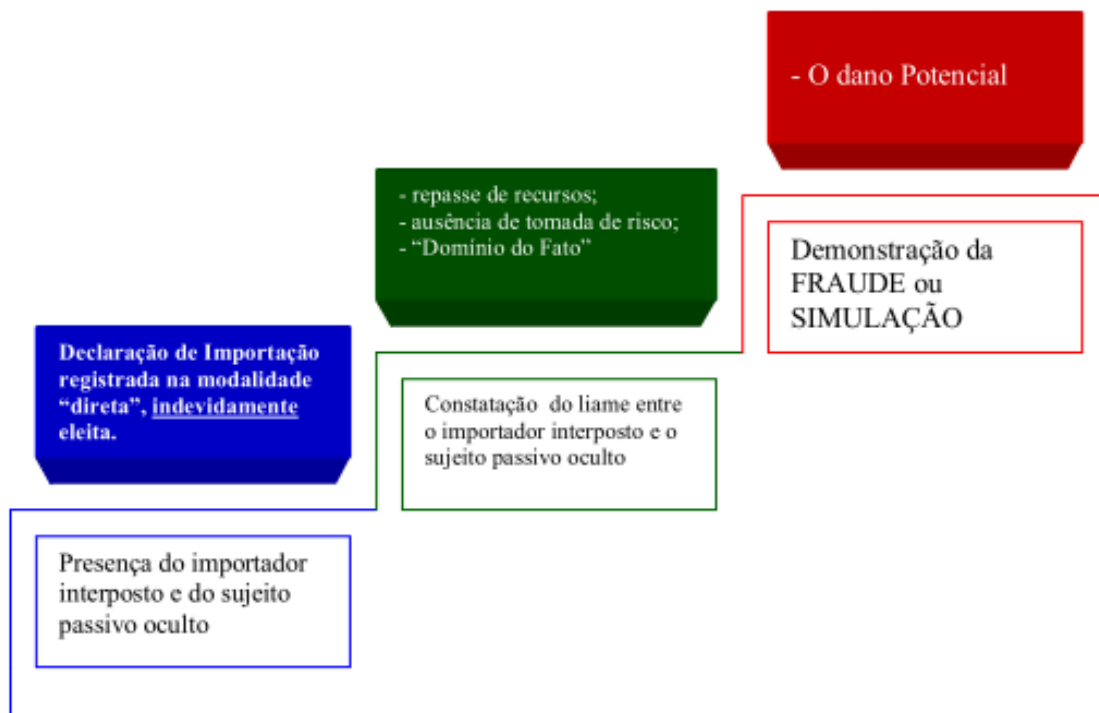
Assim, “importação fraudulenta” significa importação com fraude ao controle aduaneiro, mitigando-se a feição estritamente tributária de “reduzir ou evitar o pagamento do imposto” ocorrendo nos casos em que a falsificação ou a adulteração de documentos acarrete dano ao citado controle, mesmo que não haja 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 Acórdão

É alegado às folhas 10 do Recurso Voluntário:

O acórdão em tela, ao decidir a impugnação apresentada, manteve intacto o auto de infração, tendo desconsiderado toda a argumentação e elementos de provas apresentados.

No entanto, não pode prevalecer, tendo em vista, principalmente, as incoerências do referido auto, **o qual não apresenta nenhuma coerência**, no que tange à aplicação da multa, pela falta de observância do PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL e PRINCÍPIO DA MOTIVAÇÃO.

Complementa às folhas 11 do Recurso Voluntário:

O agente fiscal lançou no relatório que instruiu o auto de infração que a empresa recorrente **"realizou importações com recursos de terceiros e não com recursos próprios"**.

D'entre outras implicações, esta afirmação é de grande importância como se verá mais adiante, para a aplicação da eventual penalidade, caso seja mantido o auto de infração.

Trata-se de presunção relativa, a qual depende de provas, e a Fazenda Pública não buscou demonstrar a veracidade de sua afirmação. O fato de ter havido depósitos na conta da empresa, nas datas informadas não significa que referidos valores foram provenientes de adiantamentos, de vendas para entrega futura ou, depósitos feitos pelos sócios, pessoas físicas.

(Grifo e negrito próprios do original)

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.

Analisando-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

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 RENAVAM 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 adiantamentos de recursos da TELE DESIGN SERVIÇOS E COMÉRCIO DE TELECOMUNICAÇÕES LTDA antes da liquidação do contrato de câmbio e da emissão da nota fiscal de saída (DT 05/1257942-8) e antes do registro da DI e da emissão da nota fiscal de saída (DI 06/0112607-0), e posteriormente remeteu as mercadorias importadas a mesma TELE DESIGN SERVIÇOS E COMÉRCIO DE TELECOMUNICAÇÕES LTDA, conforme demonstram as tabelas 1 e 2 a seguir. Os adiantamentos são utilizados pela empresa GLOBAL STRATEGY para liquidar o contrato de câmbio da importação (DI 05/1257942-8) e pagar as despesas de importação, incidentes na data de registro da DT (DT 06/0112607-0).

Tabela 1

DI	Contrato de câmbio	Data liquidação do câmbio / Data registro da DI	Valor liquidação do câmbio	Valor do adiantamento	Data do adiantamento
05/1257942-8	05009780	25/10/2005	7.072,90	15.774,00	24/10/2005
06/0112607-0	a prazo, ainda não liquidado	30/01/2006	1.265,25 + 2.115,80	5.791,51	26/01/2006

Tabela 2

DI	NF entrada	Data de emissão	NF saída	Data de emissão	Data do adiantamento
05/1257942-8	112	22/11/2005	113	24/11/2005	24/10/2005
06/0112607-0	96	03/08/2005	124	02/03/2006	26/01/2006

A GLOBAL STRATEGY não possui capacidade financeira própria para importar ao excluirmos do fluxo financeiro da empresa o adiantamento de recursos, conforme demonstra a tabela 3 a seguir.

Tabela 3

Data da liquidação do câmbio	Saldo banco ao final do dia da liquidação do câmbio	Saldo caixa ao final do dia da liquidação do câmbio	Valor excluído	Capacidade financeira própria da empresa
22/07/2005	4.361,73	0	5.567,90	- 1.206,17

5. Notas fiscais de entrada e saída emitidas em datas próximas

Constata-se, também, que em uma das operações relatadas no item 4 as notas fiscais de entrada e saída são emitidas em datas muito próximas, o que é indício da existência de adquirente pré-determinado, pois, na

importação por conta própria, não é possível a empresa adquirir as mercadorias e vendê-las nesse espaço de tempo, pois os clientes são indeterminados.

Tendo em vista a inexistência de depósito para armazenar as mercadorias importadas no estabelecimento da empresa, os produtos desembaraçados pela GLOBAL STRATEGY são remetidos diretamente ao adquirente da mercadoria no mercado interno.

Nesse diapasão, trago a seguinte afirmação feita às e-folhas 08 do Recurso Voluntário:

Quanto à questão do adiantamento de clientes, é muito comum esta prática no ramo do comércio, seja ele interno ou externo, quando empresas fecham negócios para entregas futuras, antecipando parte do valor final das mercadorias.

Além disso, a empresa recorrente, em momento algum negou que realizou vendas para entregas futuras, recebendo antecipadamente parte do valor das mercadorias adquiridas.

Como é cediço a empresa teria duas opções para realizar a importação das mercadorias que originaram o auto de infração; importar em nome próprio, lucrando com o diferencial entre o valor da compra e da revenda, ou importar em nome de terceiros, cobrando apenas pelos serviços prestados.

Optou pela primeira opção, conforme amplamente informado, tendo em vista que seu objeto social é o comércio exterior, seja para importação ou exportação, e que, portanto não existe nenhuma proibição de assim proceder.

(Grifo e negrito próprios do original)

Não procede.

Pela legislação transcrita nos tópicos anteriores, ao eleger a modalidade de importação “direta” o importador deliberadamente encobriu dos controles aduaneiros o repasse de recursos ao não optar pela modalidade de “importação por conta e ordem de terceiros”, o que implica na ocultação do sujeito passivo, conduta tipificada no inciso V, do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76, **motivação explícita no Termo de Verificação Fiscal.**

É alegado de folhas 16 do Recurso Voluntário:

Analisando os dispositivos legais acima editados, e levando sua aplicação ao caso concreto, considerando a conclusão do agente fiscal que autuou a empresa pela suposta fraude na importação de mercadorias em seu nome, para terceiros, conforme preconiza o art. 727 do Decreto 6.759/2009 e art. 33 da Lei 11.488/2007, o auto de infração deveria ser lavrado, com fundamento em tais dispositivos.

Não procede.

Pela legislação transcrita nos tópicos anteriores, em particular o artigo 11 da IN SRF nº 228/2002, contempla a formatação de constatação da prática de interposição fraudulenta de terceiros e determina seus respectivos efeitos:

◇ **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;

(...)

§ 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.

Conforme explicito, são previstas ambas penalidades: *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.*

- 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 à 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.

Por fim, alega às folhas 16 e 17 do Recurso Voluntário:

Por sua vez, dado o pequeno valor da importação objeto do auto que ora se combate, a regularidade da empresa perante ao fisco que sempre honrou seus compromissos tributários, recolhendo sempre em dia seus impostos, a falta de dolo, a boa-fé na prática comercial, e por tratar-se de uma empresa familiar, que só tem este meio para tirar seu sustento, ou seja, trata-se de fonte alimentar, e considerando que o pagamento de multas em patamares tão elevados obrigaria seus sócios a dispor do único bem que possui, entende que cabe aqui a aplicação do disposto no art. 736 do Decreto 6759/2003.

Quanto às alegações de falta de dolo e boa-fé na prática comercial, o artigo 94 do Decreto-Lei nº 37/66 assim dispõe:

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.

Portanto, a responsabilidade por infração aduaneira é objetiva.

O artigo 736 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 6.759/2009, assim dispõe:

CAPÍTULO I

DA RELEVAÇÃO DE PENALIDADES

Art. 736. O Ministro de Estado da Fazenda, em despacho fundamentado, poderá relevar penalidades relativas a infrações de que não tenha resultado falta ou insuficiência de recolhimento de tributos federais, atendendo ([Decreto-Lei nº 1.042, de 21 de outubro de 1969, art. 4º, caput](#)):

I - a erro ou a ignorância escusável do infrator, quanto à matéria de fato; ou

II - a equidade, em relação às características pessoais ou materiais do caso, inclusive ausência de intuito doloso.

§ 1º A relevação da penalidade poderá ser condicionada à correção prévia das irregularidades que tenham dado origem ao processo fiscal ([Decreto-Lei nº 1.042, de 1969, art. 4º, § 1º](#)).

§ 2º O Ministro de Estado da Fazenda poderá delegar a competência que este artigo lhe atribui ([Decreto-Lei nº 1.042, de 1969, art. 4º, § 2º](#)).

Portanto, é matéria estranha à competência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

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

É como voto.

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Relator.