



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

Processo nº 10111.720287/2013-17
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3301-002.636 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de março de 2015
Matéria Interposição Fraudulenta
Recorrente CF FILTROS LTDA - EPP E OUTROS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Período de apuração: 07/10/2010 a 02/02/2012

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PRESUMIDA E COMPROVADA.
ELEMENTOS DE PROVA.

Na interposição de terceiros se pune a ocultação que se perfaz por todo e qualquer meio de fraude ou simulação, incluindo a interposição fraudulenta. A ocultação decorrente da interposição fraudulenta se presume nos casos de não-comprovação da origem, da disponibilidade e da transferência dos recursos empregados na operação de comércio exterior. Em contrapartida, a interposição fraudulenta em que há a comprovação da origem, da disponibilidade e da transferência dos recursos, não se presume, portanto, nesses casos, há que se demonstrar a ocorrência de dolo.

INTERPOSIÇÃO. PROVA DE DANO AO ERÁRIO. DESNECESSIDADE.

Pelo disposto no artigo 23 do Decreto-Lei n.º 1.455/1976 as infrações lá descritas são punidas com a pena de perdimento porque as condutas lá expressas são legalmente consideradas como dano ao erário configurando-se a presunção *jure et de jure*.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. MULTA DE 10% DO VALOR DA OPERAÇÃO. ART. 33 DA LEI Nº 11.488/2007. MULTA SUBSTITUTIVA DA PENA DE PERDIMENTO. ART. 23 DO DECRETO-LEI Nº 1.455/1976. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. POSSIBILIDADE.

A multa de 10% prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007 é aplicável a quem cedeu o nome na interposição fraudulenta, em operações de comércio exterior. Ela é cabível tanto na interposição fraudulenta presumida ou comprovada. Este dispositivo legal não alterou em nada as regras vigentes a respeito da responsabilidade solidária aplicável aos que de alguma forma colaboraram com a prática do dano ao erário previsto no art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. CONFIGURAÇÃO.

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

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Crédito Tributário Mantido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade em dar provimento parcial ao recurso voluntário, somente para excluir a responsabilidade solidária da sócia Maria Alves Rosa. Vencidos os Conselheiros Sidney Eduardo Stahl, Mônica Elisa de Lima e Fábiana Regina Freitas que davam provimento parcial em maior extensão. Designado o Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal para redigir o voto vencedor.

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente.

Sidney Eduardo Stahl - Relator.

Andrada Márcio Canuto Natal - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Sidney Eduardo Stahl, Luiz Augusto do Couto Chagas, Mônica Elisa de Lima, Fábiana Regina Freitas e Andrada Márcio Canuto Natal.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração, lavrado em face de CF FILTROS LTDA - EPP (CASA DOS FILTROS LTDA. - EPP), exigindo a multa prevista no artigo 23, inciso V, §1º e §3º, do Decreto-Lei n.º 1.455/1976, com redação dada pelo artigo 59 da Lei n.º 10.637/2002 e artigo 689, §1º, do Decreto n.º 6.759/2009, em virtude da constatação da prática de interposição fraudulenta de terceiros em operação de comércio exterior.

A autuação foi efetuada sob a certeza da existência da prática de interposição fraudulenta. A autoridade lançadora afirma que a CF Filtros Ltda – EPP (Casa dos Filtros – empresa integrante do grupo empresarial *Mundo dos Filtros*) participou de esquema para importação de mercadorias, na qual a operação aduaneira foi efetuada pela empresa Prime Comercial Importadora e Exportadora Ltda por conta e ordem (declarada) da empresa Utilidad Comércio de Móveis e Eletro Ltda. Entretanto, os recursos para a prática das importações eram fornecidos pelos reais adquirentes, empresas do grupo Mundo dos Filtros, que consolidavam seus pedidos para a importação.

A sujeição passiva foi estendida a (fls. 166/168) ¹ a:

- a) BRUNA FONSECA MOTHE, sócia-administradora da empresa Casa dos Filtros Ltda. - EPP;
- b) MARIA ALVES ROSA, sócia da empresa Casa dos Filtros Ltda- EPP
- c) A empresa denominada UTILIDAD COMÉRCIO DE MÓVEIS E ELETRO LTDA.;
- d) FELIPE DA COSTA COELHO, sócio-administrador da empresa UTILIDAD;
- e) PRIME HOLDING E PARTICIPAÇÕES EMPRESARIAIS LTDA., sócio administrador UTILIDAD. Empresa cujos sócios são: VINICIUS DA COSTA COELHO, DANIEL CHÍCRALA CHAVES DE OLIVEIRA e FELIPE DA COSTA COELHO;
- f) A empresa PRIME COMERCIAL IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA.;
- g) VINICIUS DA COSTA COELHO, sócio-administrador e ex-sócio administrador da empresa UTILIDAD;
- h) DANIEL CHÍCRALA CHAVES DE OLIVEIRA, sócio-administrador e ex-sócio administrador da empresa UTILIDAD;
- i) EDMAR MOTHE, CPF Nº 282.632.947-20, ex-sócio administrador da empresa UTILIDAD;

De acordo com a Fiscalização, o Mundo dos Filtros não é uma empresa, mas sim uma marca. Salvo exceções, cada uma de suas lojas tem um CNPJ diferente, com quadros societários diferentes. Entretanto, todas as lojas são ligadas de uma forma ou de outra. Em praticamente todos os quadros societários há presença de alguém da família “MOTHE”.

Dentre as empresas que trabalham com produtos sob a bandeira do “Mundo dos Filtros” está a Autuada, CASA DOS FILTROS LTDA. - EPP.

Ao longo do procedimento fiscalizatório, demonstrou-se que a Utilidad adquire, por conta e ordem, diversos eletrodomésticos, *repassando as mercadorias* das DI's *para empresas do grupo Mundo dos Filtros*, normalmente no mesmo dia ou poucos dias após, e com baixa agregação. E ainda, os preços de venda para cada um dos adquirentes sob a bandeira do mundo dos filtros são os mesmos.

Além dos documentos que comprovam as alegações acima, existem vários outros, que foram detalhados e juntados no decorrer do processo, que demonstram que a empresa CASA DOS FILTROS faz parte do grupo Mundo dos Filtros e era a adquirente oculta de várias mercadorias importadas pela Prime, e que tinha nas Declarações de Importação(DI) constando como adquirente a empresa UTILIDAD.

A Fiscalização destaca o papel de Edmar Mothé, ao analisar as alterações contratuais da UTILIDAD. Dois meses após Edmar ter ingressado como sócio da Utilidad, com aporte de R\$ 110.000,00 (cento e dez mil reais) e detendo 25% de seu Capital Social, deixa a sociedade, constando como sócio-administrador entre 3 de agosto de 2011 a 30 de setembro do mesmo ano, quando retirou-se. Nesta mesma alteração contratual, a Utilidad promove aumento de seu Capital Social de R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais) para R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais). Todos os sócios integralizaram os valores em espécie (fls. 44/45), ou seja, depósitos em dinheiro, conforme cópias autenticadas dos comprovantes de depósito. Entretanto, com exceção de Edmar, os outros sócios efetuaram depósitos em quantia superior ao que era esperado (fl. 46).

Quanto ao relacionamento da UTILIDAD com Edmar Mothé, apresenta análises de que em muitas operações foi repassada totalidade da receita de venda para Edmar. (fls. 82/83)

As provas da ocultação da Casa dos Filtros foram detalhadas no Relatório da Fiscalização, que analisou importação por importação. (fls. 134 - 145). Nesta análise, para cada importação foram elencados diversos documentos, tais como e-mails, registros contábeis, planilhas e documentos sobre repasse de recursos, pagamentos, adiantamentos, invoices, notas fiscais, comprovantes de transferências de recursos, que evidenciam a alegada ocultação, inclusive destacam Edmar Mothe como fonte pagadora de valores antecipados a Prime.

Concluiu a Fiscalização, que restou comprovado, que a empresa UTILIDAD ocultou o real adquirente das mercadorias importadas, dita de sua própria importação quando na verdade elas pertenciam à empresa CASA DOS FILTROS, razão pela qual a empresa UTILIDAD também figura no pólo passivo desta infração na aplicação da pena de perdimento das mercadorias, por solidariedade, em processo específico.

Foram apresentadas duas Impugnações. A primeira por Edmar Mothé (fls. 9.731-9.757) e a outra, em conjunto, por CF Filtros Ltda – EPP e suas sócias Bruna Fonseca Mothé e Maria Alves Rosa (fls. 9.758-9.780).

Edmar Mothé concentra sua defesa como segue:

“O ponto fulcral em litígio concerne à inclusão do Impugnante entre os nomes dos corresponsáveis pelo crédito tributário exigido no processo administrativo ora debatido, o que é totalmente despropositado, pois, em verdade este jamais praticou atos de gestão durante o curto intervalo de tempo em que figurou no quadro de sócios da pessoa jurídica ‘UTILIDAD’” (fl. 9.733). Alega nulidade por cerceamento de defesa, haja vista não ter sido cientificado do início da fiscalização sobre a Utilidad, o que não lhe oportunizou possibilidade “(...) de se explicar, de apresentar o histórico de sua passagem pela empresa fiscalizada (...)” (fl. 9.734). No mérito, afirma que não pode ser responsabilizado por eventos entre setembro de 2009 e fevereiro de 2012 se somente integrou o quadro societário da Utilidad entre os meses de agosto e setembro de 2011. Além disso, sua participação teria sido meramente documental, não tendo praticado no período atos de gestão da empresa. No afã de sua defesa, no item 41 (fl. 9.739), confunde-se, talvez pensando tratar-se de outro processo no qual talvez também esteja se defendendo, ao afirmar que não pode ser responsabilizado por um crédito tributário de mais de R\$ 108.000,00 (cento e oito mil reais), quando o crédito tributário lançado no presente processo monta a aproximados R\$ 25.000,00 (vinte e cinco mil reais). Alega que uma vez integralizada a sua participação no capital social da Utilidad, somente poderia ser responsabilizado caso o Poder Judiciário entendesse pela desconsideração da pessoa jurídica. Afirma que “(...) os auditores fiscais utilizaram-se apenas de ilações e presunções extraídas da imaginação fazendária, visando a imputar responsabilidade ao Impugnante (...)” (fl. 9.751). Pugna, pois, pela sua exclusão do pólo passivo solidário.

A segunda impugnação, que alberga a CF Filtros e suas sócias, alega que, uma vez utilizados argumentos provenientes do Processo nº 10111.720547/2012-73, seu inteiro teor deveria ser disponibilizado para que não se configure cerceamento de defesa. No mérito, pretende ver reconhecido que as operações de importação realizadas pela Prime por conta e ordem da Utilidad não lhes alcançam, pois a CF Filtros somente teria efetuado, de boa fé, aquisição de parte dessas mercadorias, já devidamente nacionalizadas. Argumenta que Mundo dos Filtros é tão somente uma marca e que a CF Filtros é uma das empresas que utiliza tal marca. Entretanto, todas as empresas que a utilizam possuem “(...) personalidade jurídica e total independência e autonomia para exercer seu objetivo social, sendo irrelevante o fato de algumas possuírem em seu quadro societário pessoa física com algum grau de parentesco com Sr. Edmar Mothé, idealizador da marca” (fl. 9.760). Entretanto admite em seguida: “Especificamente com relação à empresa Utilidad, convém esclarecer que tal empresa foi indicada pelo Sr. Edmar Mothé, que realizou uma grande negociação para que todas as empresas que usam a marca ‘Mundo dos Filtros’ tivesse a mesma condição de compra, independentemente do volume” (fl. 9.761). Ainda, afirma que a legislação não prevê a sua inclusão na operação aduaneira pois “(...) o SISCOMEX não permite, não há campo a ser preenchido para que se inclua um ‘adquirente do adquirente’” (fl. 9.766). Também alega a ausência de dano ao Erário e pleiteia relevação da pena de perdimento. As sócias pleiteiam sua exclusão do pólo passivo solidário, inclusive repetindo literalmente os argumentos utilizados na impugnação de Edmar Mothé.

Não foi apresentada impugnação por Utilidad Comércio de Móveis e Eletro Ltda (CNPJ 10.449.088/0001-87, baixado por inexistência de fato), Felipe da Costa Coelho (CPF 717.690.481-20), Prime Holding e Participações Empresariais Ltda (CNPJ 13.961.150/0001-03), Prime Comercial Importadora e Exportadora Ltda (CNPJ 07.888.151/0001-77), Vinícius da Costa Coelho (CPF 010.408.991-10) e Daniel Chícrala Chaves de Oliveira (CPF 858.493.241-00).

Em momento posterior ao prazo impugnatório, a CF Filtros requer a juntada de decisão dita paradigma proferida nos autos do processo administrativo nº 10111.720453/2013-85 e reforça os argumentos já lançados em sua peça.

Ao analisar as Impugnações apresentadas, a 2ª Turma da DRJ/FNS, por unanimidade de votos, julgou improcedente as impugnações, mantendo o crédito tributário.

Pela ausência de impugnação, foi reconhecida a definitividade do lançamento em relação a Utilidad Comércio de Móveis e Eletro Ltda, Felipe da Costa Coelho, Prime Holding e Participações Empresariais Ltda, Prime Comercial Importadora e Exportadora Ltda, Vinícius da Costa Coelho e Daniel Chícrala Chaves de Oliveira.

O Acórdão n.º 07-34.909 restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Período de apuração: 07/10/2010 a 02/02/2012

IMPORTAÇÃO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. DANO AO ERÁRIO. AUSÊNCIA DA MERCADORIA. MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO.

A interposição fraudulenta de terceiros em operações de comércio exterior, é considerada dano ao erário, punível com multa equivalente ao valor aduaneiro, caso as mercadorias não sejam localizadas ou tenham sido consumidas.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 07/10/2010 a 02/02/2012

INTERPOSIÇÃO DE PESSOA. SOLIDARIEDADE PASSIVA.

Comprovada a participação de terceiros em esquema fraudulento de interposição de pessoa para importação de mercadorias, respondem pelas infrações o importador e demais empresas e pessoas participantes da fraude, inclusive os sócios.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Em face desta decisão, foram interpostos dois Recursos Voluntários: o um, em nome de CF FILTROS LTDA. - EPP em conjunto com as sócias BRUNA FONSECA MOTHÉ e MARIA ALVES ROSA (10.136 - 10.172), e outro em nome de EDMAR MOTHÉ (10.173- 10.206).

• Recurso da CF FILTROS e das sócias BRUNA FONSECA MOTHÉ e MARIA ALVES ROSA

Inicialmente alegam que a decisão paradigmática proferida nos autos do processo n.º 10111.720453/2013-85, juntada após o prazo impugnatório e novamente apresentada juntamente como Recurso Voluntário, se refere à situação idêntica à tratada nessa autuação, e que legítimar entendimento diverso do lá exarado fere frontalmente o princípio da

segurança jurídica. Afirma que na r. decisão recorrida houve alteração de critério jurídico, pois a Autoridade Julgadora afirma que os fatos são idênticos em ambos os processos para, em seguida, afirmar que os fatos não se coadunam ao presente processo.

Alegam cerceamento de defesa, por não terem tido acesso a íntegra do processo n.º 10111.720547/2012-73, instaurado em face da UTILIDAD, e utilizado como fundamento para a presente autuação, vez que a autoridade lançadora se limitou a colacionar “excertos do relatório fiscal daquele processo”.

Alegam que a recorrente utiliza a marca “Mundo dos Filtros”, que o idealizador da marca realizou negociação junto à UTILIDAD, empresa que atua na importação e distribuição de mercadorias e passou a ofertar as mesmas condições comerciais a todas as empresas que utilizam sua marca, independente do volume de compra, para oportunizar condições semelhantes às empresas e incentivar a leal concorrência.

Afirmam que a Recorrente não atua no comércio exterior, tampouco pretende atuar, sendo suas atividades restritas ao âmbito nacional de comercialização, que adquiriu parte das mercadorias amparadas pelas DI's objeto da presente autuação em operações de compra e venda em mercado nacional, devidamente amparadas por nota fiscal, com a verificação do comprovante de importação emitido pela própria RFB, documento que atesta a regularidade da entrada dos bens no país.

Observam que não houve comprovação ou demonstração da prática de qualquer irregularidade de sua parte, que os únicos apontamentos que mencionam a CF Filtros são (i) o relatório de controle de vendas elaborado comercialmente pela Mundo dos Filtros, que não figura como parte na presente autuação, e (ii) comprovante de transferência bancária da Recorrente. Além de tais informações não há concatenação linear dos fatos para endossar a tese fiscal, nem provas da ocultação da Recorrente.

Argumentam que o modelo de negócios adotado tanto pelas empresas que atuam no comércio exterior como pela Recorrente, que adquire bens nacionais ou nacionalizados, é lícito, observa as regras impostas pela leis (no âmbito nacional houve a emissão de notas fiscais nas operações de compra e venda) e que o procedimento adotado pela Fiscalização fere a legalidade.

Consignam que ainda que se considerasse a tese de “grupo econômico”, composto por uma importadora, uma distribuidora e revendedores, a ocultação do adquirente-revendedor não decorreria da prática fraudulenta relacionada ao comércio exterior, mas sim da logística e racionalização na distribuição dos bens, em operações convencionais de comércio nacional. Afirmam que este é o entendimento exarado no Acórdão n.º 07-33.710, da 1ª Turma da DRJ/FNS, originário dos mesmos fatos que levaram a autuação do presente processo.

A seguir discorrem sobre a decisão paradigmática advinda do processo administrativo n.º 10111.720453/2013-85 (cujo Voto pautou-se na decisão proferida no processo n.º 10111.720725/2013-47, cuja matéria guarda similaridade com a ali tratada), que julgou procedente a impugnação e exonerou o crédito tributário, diante da falta de provas, pois é ônus do Fisco instruir o Auto de Infração com todos os elementos de prova dos fatos constituintes do direito da Fazenda. Afirmam que os casos narrados são idênticos ao presente e advêm da mesma situação fática pelo que se faz imperiosa a consideração da decisão apresentada para manutenção da segurança jurídica. Salientam, por fim, que todas as pessoas jurídicas que promovam operações de comércio exterior devem comprovar a origem,

disponibilidade e a transferência de recursos, sob pena de perda do bem, e a Recorrente não atua no comércio exterior.

Ao tratar da atipicidade da conduta fundamenta que por não ser importadora e não atuar no comércio exterior não pode ocorrer apuração indireta, que permite presunção. Ou seja, caberia à Fiscalização comprovar que houve ocultação, demonstrando a existência de simulação, dissimulação e que o Auto de Infração carece de provas com relação a ocultação, interposição fraudulenta e imputação da responsabilidade tributária, que o Julgador considerou prescindível tais elementos por supor sua existência em outro processo (10111.720547/2012-73).

Sustentam que os fundamentos trazidos nestes autos não se relacionam a CF Filtros, versam sobre outras pessoas jurídicas e que estes não podem ser considerados para fundamentar a presente autuação.

No que tange a responsabilidade de sócios na sociedade limitada e a responsabilidade tributária solidária, consignam que não há como atingir diretamente o patrimônio das sócias, sem que haja um processo judicial apto a propor a desconsideração da personalidade jurídica, o que não pode ser feito de ofício, eis que estaria configurada inovação não prevista no ordenamento. Não há nos autos qualquer disposição ou prova de que a gestão societária excedeu seus poderes, muito menos de lesão contra qualquer pessoa ou ao Erário. Não se individualizou a conduta de cada sócia, apenas foram arrolados seus poderes teóricos, contudo, para efeito de responsabilização civil, tributária e criminal dos sócios, a responsabilidade de cada um deve ser cabalmente comprovada.

Por fim, alegam que não houve qualquer dano ao erário.

Diante de todo o exposto postulam o cancelamento do crédito tributário, ou, caso assim não se entenda, postulam a nulificação do processo, com a instauração de novo, com a apresentação de todas as provas supostamente contidas no processo administrativo n.º 10111.720547/2012-73.

• **Recurso de EDMAR MOTHÉ**

Inicialmente alega que a decisão paradigmática proferida nos autos do processo n.º 10111.720453/2013-85, juntada após o prazo impugnatório e novamente apresentada juntamente como Recurso Voluntário, se refere à situação idêntica à tratada nessa autuação, e que legitimar entendimento diverso do lá exarado fere frontalmente o princípio da segurança jurídica. Afirma que na r. decisão recorrida houve alteração de critério jurídico, pois a Autoridade Julgadora afirma que os fatos são idênticos em ambos os processos para, em seguida, afirmar que os fatos não se coadunam ao presente processo.

Em seguida, alega cerceamento de defesa, afirmando que a autuação é nula em relação ao Recorrente pois não lhe foi participado o início da fiscalização da empresa UTILIDAD o que lhe prejudicou, pois poderia ter elidido as dúvidas fiscais e evitado sua inserção na presente demanda; e que a presente autuação não conta com a íntegra do processo n.º 10111.720547/2012-73, sobre o qual pauta-se a autuação e a decisão.

Pautando-se na legalidade afirma que não há vedação no ordenamento jurídico que impeça ou condene o modelo de negócios adotados, no qual os sócios optaram por manter uma empresa com foco na importação e outra na distribuição de mercadorias, em razão

dos benefícios fiscais, ambas regularmente constituídas. Não resta configuração de nenhum ilícito, pois as mercadorias foram devidamente importadas pela PRIME e UTILIDAD, com o pagamento de todos os impostos incidentes, bem como foram observadas as exigências para comercialização no mercado interno.

Consigna que não cabe ao Recorrente efetuar a defesa da UTILIDAD e tampouco atestar sua capacidade econômica atual, pois integrou a sociedade por pouco mais de 2 meses, na oportunidade ingressou com participação de 25% do capital social, mediante transferência de cotas de sócios retirantes e integralização do capital em dinheiro. Informa que a origem dos recursos é compatível com as disponibilidades financeiras do Recorrente, declaradas em sua DIRPF, motivo pelo qual as alegações quanto a capacidade econômica da UTILIDAD não lhe são pertinentes. A única relação mantida após sua saída da sociedade deu-se no âmbito comercial, em decorrência de indicações de oportunidades comerciais e recebimento de comissões, ou seja, não há nos autos qualquer comprovação da suposta prática ilícita perpetrada pelo Recorrente, tampouco demonstração fática, probatória ou jurídica que a autorize a inserção de seu nome no pólo passivo da demanda.

O Recorrente argumenta que foi o idealizador da marca “Mundo dos Filtros” e, em decorrência de seu bom relacionamento com a UTILIDAD, que importava mercadorias e eletrodomésticos a preços muito competitivos, conseguiu realizar grande negociação para assegurar às empresas que utilizavam sua marca condições igualmente competitivas.

Alega que fez parte do quadro societário de algumas empresas que utilizam sua marca, dentre as quais Mundo dos Filtros, cuja participação societária encerrou-se em 31.11.2009. Que na época abriu conta bancária da empresa e que após a sua saída não houve alteração do “login” que permaneceu em seu nome, razão pela qual a operação realizada em 22.12.2010 foi registrada em seu nome.

No que tange às comunicações transcritas e tidas como evidência de participação do Recorrente na regência dos negócios do Grupo Mundo dos Filtros, destaca que os “repasses” são pagamentos atinentes à indicação de negócios ou comissões pendentes.

Afirma que nos autos não há qualquer disposição ou provas de que o Recorrente, enquanto sócio da UTILIDAD (por pouco mais de 2 meses) excedera seus poderes ou agira em desacordo com a lei; ou tenha celebrado contratos, assinado cheques, assumido avais, fianças, ou outras obrigações em nome da pessoa jurídica, enfim, tomado medidas ou providências, concretas, da administração da sociedade, por meio de atos ilícitos, exorbitando os poderes de administrador. Também não restou comprovada lesão contra qualquer pessoa, ou ao Erário. Sua conduta não foi individualizada. As transferências bancárias entre o Recorrente e a UTILIDAD são legítimas e não constituem ou comprovam irregularidades. O Recorrente foi arrolado em razão de seus poderes teóricos, no entanto para responsabilização civil, tributária e criminal seus atos devem ser cabalmente comprovados.

No que concerne a responsabilidade tributária, cita o artigo 135 do CTN e argumenta que é imperiosa a comprovação da prática de atos com de poder ou infração à lei, requisitos que só podem ser verificados judicialmente, para suscitar-se a responsabilidade pessoal dos sócios.

Como não houve desconsideração da personalidade jurídica, não se pode pretender atingir o patrimônio dos sócios, principalmente ex sócio.

Revela-se desprovida de quaisquer fundamentos fático-probatórios e jurídicos a conduta da Autoridade Julgadora, visando imputar ao Recorrente o ônus da responsabilidade tributária solidária quanto ao crédito tributário constituído, razão pela qual é imperativa a exclusão do Recorrente do polo passivo da demanda.

A seguir discorre sobre a decisão paradigmática advinda do processo administrativo nº 10111.720453/2013-85 (cujo Voto pautou-se na decisão proferida no processo nº 10111.720725/2013-47, cuja matéria guarda similaridade com a ali tratada), que julgou procedente a impugnação e exonerou o crédito tributário, diante da falta de provas, pois é ônus do Fisco instruir o Auto de Infração com todos os elementos de prova dos fatos constituintes do direito da Fazenda. Afirmo que os casos narrados são idênticos ao presente e advêm da mesma situação fática pelo que se faz imperiosa a consideração da decisão apresentada, para manutenção da segurança jurídica. No que concerne a responsabilidade tributária atribuída aos sócios foi consignado que não houve a desconsideração da personalidade jurídica das empresas, requisito imprescindível para se falar em responsabilidade solidária.

Por fim, alega que não houve dano ao erário

Diante de todo o exposto postula o cancelamento do crédito tributário, ou, caso assim não se entenda, postula a nulificação do processo, com a instauração de novo, com a apresentação de todas as provas supostamente contidas no processo administrativo nº 10111.720547/2012-73

É o que importa relatar.

Voto Vencido

Conselheiro Sidney Eduardo Stahl,

Os recursos são tempestivos e preenchem os requisitos de admissibilidade, portanto deles tomo conhecimento.

Foram autuados no presente processo 9 (nove) sujeitos passivos, a Recorrente CF Filtros e solidariamente Bruna Fonseca Mothé, Maria Alves Rosa, Utilidad Comércio de Móveis e Eletro Ltda., Felipe da Costa Coelho, Prime Holding e Participações Empresariais Ltda., Prime Comercial Importadora e Exportadora Ltda., Vinicius da Costa Coelho, Daniel Chícrala Chaves de Oliveira e Edmar Mothé.

Foram considerados revéis tendo sido reconhecida a definitividade do lançamento em relação a Utilidad Comércio de Móveis e Eletro Ltda., Felipe da Costa Coelho, Prime Holding e Participações Empresariais Ltda., Prime Comercial Importadora e Exportadora Ltda., Vinicius da Costa Coelho e Daniel Chícrala Chaves de Oliveira.

Apesar disso, no que couber, os revéis poderão aproveitar o que aqui se decidir, caso seja possível, nos termos do artigo 509 do Código de Processo Civil.

Porém, antes de examinar a autuação em foco aponto o meu entendimento acerca dos requisitos das autuações por interposição fraudulenta e os elementos que entendo necessários para o lançamento e, quando esses estão presentes, quais são os elementos que devem ser contrapostos pelas autuadas para demonstrar a existência ou não de interposição fraudulenta.

Como se sabe são três as modalidades de importação: a **uma**, a importação direta — por conta própria — na qual na qual o importador realiza todos os atos para a celebração da importação; a **duas**, a importação por conta e ordem de terceiros ou importação por conta e ordem da adquirente na qual o adquirente contrata *empresa importadora* no Brasil para que essa com sua expertise promova a importação por ordem da compradora, e; a **três**, importação para revenda a encomendante predeterminado ou simplesmente importação por encomenda aonde o importador efetua a importação com recursos próprios para posterior revenda a encomendante preestabelecido.

Assim, na importação por conta própria o importador adquire a mercadoria do exportador por sua conta e risco (com recursos próprios), figurando como o contratante do câmbio e sujeito passivo dos tributos incidentes sobre a importação. Sua atividade importadora tem como objetivo utilizar as mercadorias em seu negócio ou vendê-las no mercado interno.

Na chamada “importação por conta e ordem de terceiro”, o importador realiza a operação como prestador de serviço dos trâmites aduaneiros, sendo o destinatário da mercadoria o responsável efetivo pela operação por isso esse — o destinatário — deve estar devidamente identificado.

Na importação por encomenda a operação é realizada pela importadora com recursos próprios e em nome próprio, mas diante da demanda de uma empresa – encomendante – predeterminada, sendo o encomendante solidário pelas obrigações tributárias.

O que é relevante é que na importação por conta e ordem há uma prestação de serviços, e na importação por encomenda há uma revenda. As demais distinções são todas decorrentes desta.

Nos casos de importação por conta e ordem e de importação sob encomenda existe interposição de pessoas entre o adquirente e o governo na cadeia de importação.

Interposição nada mais é que interferência de um terceiro que se coloca no meio da operação.

Não há, por óbvio, cumpridos os requisitos dispostos na legislação, qualquer ilegalidade pelo fato de existir interposição de terceiros no processo de importação porque nesses casos estamos diante de operações legais.

Entretanto, se o verdadeiro importador ou encomendante permanecer intencionalmente oculto, lançando mão de fraude ou simulação, a interposição será irregular (fato típico, antijurídico e punível) e os envolvidos estarão sujeitos às penalidades legais cabíveis.

Assim, dá-se Interposição Fraudulenta quando se faz uso de interposta pessoa como meio para ocultar os reais responsáveis pela operação de comércio exterior e dificultar a identificação de agentes.

A expressão *interposição fraudulenta* foi positivada no nosso ordenamento por meio da Medida Provisória n.º 66, de 29 de agosto de 2002, posteriormente convertida na Lei n.º 10.637, de 27 de dezembro de 2002.

A referida norma deu nova redação ao artigo 23 do Decreto-Lei n.º 1.455, de 07 de abril de 1976, estabelecendo no seu inciso “v” o seguinte (os destaques são nossos):

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)

Partindo da construção semântica do artigo 23, V, tem-se por evidente que o comportamento tido como ilegal é a **ocultação** que se perfaz por todo e qualquer meio de **fraude ou simulação**, incluindo a interposição fraudulenta. E mais: a ocultação decorrente da interposição fraudulenta se presume nos casos de não-comprovação da origem, da disponibilidade e da transferência dos recursos empregados na operação de comércio exterior. Em contrapartida, a interposição fraudulenta em que há a comprovação da origem, da disponibilidade e da transferência dos recursos, não se presume, portanto, nesses casos, há que se demonstrar a ocorrência de dolo.

Nesse passo é importante apontar que esse Conselheiro não entende necessária a demonstração de qualquer dano ao erário para que se caracterize a infração. Pelo que pode ser entendido pelo disposto no artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976 as infrações lá descritas são punidas com a pena de perdimento porque as condutas lá expressas são consideradas pela norma como dano ao erário, ou seja, a norma entende que pelo fato dessas condutas se configurarem dano ao erário é que se aplica a sanção, o dano ao Erário decorre do texto da própria Norma (Decreto-Lei com força de Lei) sendo nesse sentido uma expressa presunção legal, uma presunção *jure et de jure*.

Como se sabe numa presunção há a correlação entre um fato conhecido para chegar a um fato desconhecido. Becker² diz que “presunção é o resultado do processo lógico mediante o qual do fato conhecido cuja existência é certa infere-se o fato desconhecido cuja existência é provável”.

A Lei, portanto, estabelece uma presunção (presunção legal) entre a existência de um fato conhecido e a probabilidade de existência de um fato desconhecido. Trata-se de uma correlação lógica entre dois fatos. A presunção opera-se, desse modo, constatando um fato — fato base — e presumindo outro — fato presumido.

No caso da interposição fraudulenta do fato de se ocultar arditosamente o real importador se presume o dano ao erário. Sendo presunção legal, não cabe ao julgador administrativo qualquer outra opção senão aplicá-la.

A interposição fraudulenta, portanto, pode ser apurada de dois modos distintos. **Um**, de modo direto, quando o fisco deve provar que houve o processo de ocultação, mediante fraude ou simulação. **Outro**, indiretamente, quando o Importador não comprovar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.

Importante assinalar que não existem duas espécies de infrações aduaneiras, mas duas formas de caracterizar a mesma infração aduaneira de ocultação do sujeito passivo da operação de comércio exterior, ou dos reais sujeitos da operação, por melhor dizer. A depender da situação verificada, a fiscalização pode adotar uma ou outra ação (direta ou indireta).

O que é evidente, nas palavras de Ângela Sartori e Luiz Roberto Domingo,³ é que no caso de interposição fraudulenta não presumida (direta) “Não haverá infração sem ocultação. E não haverá infração sem prova de fraude ou prova de simulação.”⁴

Conseqüentemente, pode haver ocultação sem infração.

Assim, no caso de comprovação direta da interposição fraudulenta **cabe ao fisco provar que houve fraude ou simulação** — isto está expresso na Lei quando aponta que se configura a infração “*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*”.

Isso é ainda mais evidente por se tratar de tipo penal e nesse sentido é preciso estabelecer um corte que diferencie o tipo penal do tipo tributário. É imperioso lembrar que em ambos, tipo penal ou tipo tributário, tem-se uma descrição na lei de uma conduta, um comportamento humano qualquer que o legislador entende ser relevante a atribuir-lhe uma consequência qualquer, a consequência penal é a punição, a tributária o nascimento de uma relação obrigacional — pagar tributo. O tipo penal, nesse sentido, é punível. O tributário não o é, inclusive pelo que dispõe o artigo 3º do Código Tributário Nacional que expressa que tributo é aquilo que não constitua sanção de ato ilícito.

Sendo tipo penal é preciso não somente reprovar a conduta, mas de comprovar a conduta, ou seja, provar a fraude ou simulação.

Apenas para evitar uma longa e desnecessária discussão jurídica acerca dos conceitos de fraude e simulação tenho que a **comprovação do uso de qualquer artifício doloso para ocultar o real sujeito da importação**, por meio ilícito ou não, implicará responsabilização do autuado e conseqüente necessidade de contraposição da parte.

A simulação distingue-se da fraude fiscal por um único fator: na fraude a utilização de meios ilícitos é evidente e aparente, na simulação, a ilicitude dos atos é acobertada por uma aparência de licitude que reveste o negócio jurídico.

Fraude no sentido da lei é ato que busca ocultar algo para que possa o contribuinte furtar-se do cumprimento da obrigação tributária, ou no caso de interposição fraudulenta, ato que busca ocultar o real vendedor, comprador ou de responsável pela operação.

Fraude é, portanto, uma conduta ilícita e intencional através do qual o agente, de má-fé, afeta a ocorrência do fato imponible através de uma conduta que busca alterar o valor devido, ou simplesmente ocultá-lo.

³ SARTORI, Ângela; DOMINGO, Luiz Roberto. Título: Dano ao Erário pela ocultação mediante fraude – a interposição fraudulenta de terceiros nas operações de comércio exterior. In: Peixoto, M.M; Sartori, A; Domingo, L.R.. *Tributação Aduaneira à luz da jurisprudência do CARF*. São Paulo: MP Editora, 2013, p. 60..

⁴ Por isso os autores segmentam para fins didáticos ilícitos previstos no art. 23, inciso V que geralmente são tratados como “interposição fraudulenta” em duas formas distintas de infração: a ocultação mediante fraude ou simulação e a interposição fraudulenta – propriamente dita, que é a forma presumida em face da *não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados*, o que a rigor é absolutamente correto (*ibidem*, p. 53-68)

A simulação compreende a realização de determinado negócio que não representa de fato a verdadeira intenção e objetivos dos agentes.

Conforme Alberto Xavier⁵ “a simulação é um caso de divergência entre a vontade (vontade real) e a declaração (vontade declarada), decorrente de um acordo entre o declarante e o declaratório, com o intuito de enganar terceiros.”

A simulação fiscal é aquela que ocorre quando a finalidade consiste em prejudicar o Fisco, enquanto terceiro na operação, porém a simulação penal **compreende a premeditação da atitude do agente**, especificamente no presente caso, com o objetivo de ocultar o real adquirente. Por isso a prova é de quem acusa, a Fazenda, cabendo a ela a demonstração cabal do fato típico expresso no artigo 23 — **fraude ou simulação**.

No caso do Importador não comprovar a origem disponibilidade e transferência dos recursos empregados não existe a necessidade de comprovação de qualquer artifício para a configuração do ilícito, mas, por óbvio, o fisco não pode simplesmente imputar à contribuinte a alegação de que não tinha disponibilidade para fazer a importação, nesse caso é necessário que traga indícios relevantes aos quais a contribuinte poderá se contrapor.

Assim no caso da falta de demonstração de capacidade econômica ao contribuinte resta contrapor-se a essa presunção com prova efetiva da capacidade econômica, nada mais, mas, como dissemos, cabe à Fazenda apresentar indícios de falta de capacidade, sem os quais não haverá algo a se contrapor, ou em outras palavras, se a Fazenda simplesmente alegar que a importadora não tinha capacidade econômica para realizar a importação, para se contrapor à alegação a autuada precisaria apenas alegar que *possuía capacidade econômica*, ou seja, contra mera alegação outra alegação é suficiente para contrapô-la porque alegação não produz direito para qualquer uma das partes⁶.

Assim o fisco deve, para caracterizar diretamente a interposição fraudulenta de terceiros, demonstrar que houve efetiva ocultação e deve provar que houve fraude ou simulação, ou seja, é imperioso encontrar-se evidenciado nos autos o intuito de fraude. Nesse caso, deve-se ter como princípio o brocado de direito que prevê que “fraude não se presume, se prova”. Ou seja, há que se ter provas sobre o evidente intuito de fraude praticado pela autuada. Não é razoável se querer, simplesmente, presumir a ocorrência de fraude. A Lei é expressa quando se refere que a ocultação deve ocorrer **mediante fraude ou simulação**. A fraude ou a simulação devem ser traduzidas por provas materiais, salvo a presunção do § 2º do artigo 23 em análise de que a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados implica interposição fraudulenta e a presunção, essa parcial, expressa no artigo 27 da Lei n.º 10.637/2002 que expressa que “a operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste” de modo que provada a utilização de recursos de terceiro a operação já se presume por conta e ordem, sendo, entretanto, possível ao contribuinte fazer a contraprova, por tratarem-se de presunções relativas, *juris tantum*.

Ou seja, em ambos casos o fisco deve trazer indícios sólidos de que os recursos empregados foram de terceiros (Lei 10.637/2002, art. 27) ou que o importador não tinha capacidade financeira para fazer a importação (Decreto-Lei 1.455/1976, art. 23, §2º) e o

⁵ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 52.

⁶ *Allegatio partis non facit jus*. Autenticado digitalmente em 13/04/2015 por SIDNEY EDUARDO STAHL, Assinado digitalmente em 11/04/2015 por ANDRADA MARCIO CANUTO NATAL, Assinado digitalmente em 29/05/2015 por RODRIGO DA COSTA POSSAS

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

contribuinte pode objetar essa presunção demonstrando que tais indícios não demonstram a realidade.

Assim, para “reclassificar” a importação direta em importação por conta e ordem ou em importação por encomenda o Fisco deve demonstrar que toda e qualquer atitude foi premeditada no sentido de ocultar o real adquirente.

Atente-se que a **premeditação** é no sentido de ocultar o adquirente não de qualquer outro elemento, quer comercial, quer financeiro, ou seja, premeditar significa planejar antecipadamente a ocultação, não planejar antecipadamente a venda, buscar antecipadamente um comprador ou um mercado.

Apesar de entender que os exemplos são em geral inadequados a todos os casos, especialmente por estarmos diante de análises que se suportam em fatos, tenho que mais que detectar o beneficiário final da importação a fiscalização deve provar que o procedimento foi previamente **intencionado**. Demonstrar que houve **efetivo conluio** para se ocultar alguém. Também é possível detectar o real beneficiário (ou importador de fato) se for constatado que o importador ostensivo não possui conhecimento acerca da negociação internacional, demonstrando que os contatos foram feitos pelo terceiro (o sujeito oculto), inclusive no que diz respeito a preço, prazo e forma de pagamento, mesmo que o importador tenha utilizado recursos próprios. Enfim, quaisquer que sejam os meios lícitos de prova, desde que não meramente indiciários.

Para contrapor essas provas caberá ao importador apresentar provas de que não houve combinação prévia. Quaisquer que sejam os meios deve demonstrar que o negócio estava em suas mãos.

Por isso, ao contrário do que tenho examinado em muitos autos de infração a questão temporal é despidianda. Se a venda foi realizada antes ou depois da importação, se o dinheiro foi recebido antes da mercadoria chegar no território nacional ou mesmo se o comprador tivesse manifestado interesse na aquisição da mercadoria ao importador antes mesmo do início do processo de importação isso não implica prova.

Quanto a isso cabe repetir um brilhante exemplo do Conselheiro Prof. Dr. Rosaldo Trevisan. Conta a história do consumidor que se dirige a uma dessas grandes magazines que vendem eletrodomésticos e passeando pela loja vê uma série de televisões se interessando por uma específica que é importada da Coreia ou do Japão, uma TV linda, tela plana, 3D, 4K, *top de linha* e informa ao vendedor que quer adquiri-la. O vendedor consulta o sistema e descobre que não tem mais nenhuma peça no estoque. Informa ao comprador que não tem a televisão no estoque nesse momento e que somente poderá entregar a televisão em cerca de 45 dias. O comprador aceita aguardar o prazo previsto, faz o pagamento, recebe a nota fiscal e aguarda a entrega do seu novo *brinquedinho*... O vendedor, por sua vez, liga para a administração da loja que se encarregará de fazer a importação.

A pergunta é simples, houve no exemplo citado interposição fraudulenta? Obviamente que não. E não houve porque ausentes os elementos fraude ou simulação. O elemento temporal, mesmo com interesse e pagamento antecipado não influi na importação.

Então, qual é o característico essencial do processo que implica fraude ou simulação a evidenciar a interposição fraudulenta?

Na opinião desse Conselheiro o que deve ser demonstrado para que se tenha evidenciada a fraude ou a simulação (ou ainda a correição do procedimento, na contraposição) é a assunção do risco empresarial por terceiros e não pelo importador ou beneficiário ostensivo⁷ no caso de ocultação do real beneficiário.

Se o risco for não dos sujeitos ostensivos na operação de comércio exterior, mas de terceiro ou terceiros ocultos, comprova-se o dolo. Por isso mesmo que a Lei dispõe que a falta de comprovação da origem, da disponibilidade e da transferência dos recursos empregados na operação de comércio exterior é presumidamente interposição fraudulenta, porque nesse caso, não havendo aporte ou disponibilidade de recursos não há risco.

Esse é o característico essencial da prova de fraude ou simulação que deve ser feita, que o risco não é do importador e que há um partícipe oculto que **assumiu premeditadamente** o risco da operação de comércio exterior e **intencionou** manter-se escondido.

Por isso devemos tomar o cuidado de examinar o *animus* da operação, quer dizer, a vontade real dos agentes.

Vale, inclusive, apresentar um novo exemplo. Digamos que um importador conhecendo vários fabricantes no exterior faça a venda de televisões importadas para diversas magazines, ou melhor, antes mesmo de contatar os fornecedores no exterior faça a venda antecipada de diversas televisões e modelos para várias lojas ou apenas uma, isso não importa, recebendo, inclusive, parte do preço pela venda das mesmas (sinal ou arras) e após ter vendido — sem direito a arrendimento, por se tratar de arras confirmatórias⁸ — contate os fornecedores e efetivamente proceda a compra das mesmas e a importação.

Apesar da aparência de importação sob encomenda (ou por conta e ordem em decorrência do artigo 27 da Lei n.º 10.637/2002) a operação não se configura como tal. A importação não é o objeto da referida venda realizada pela importadora. A magazine ou as magazines compraram o produto oferecido pela vendedora, não encomendaram a importação. A essência dessa diferença, além do fato de que a importação não é objeto do contrato no qual se opera a venda, é o risco do importador. É ele que responde pelas intempéries do negócio de modo que, por ex., se o preço da aquisição do produto do fornecedor no exterior, ou o frete, etc., tiver majorado antes da entrega às lojas e implicar na diminuição no lucro do importador, ou mesmo um prejuízo, é o próprio importador que suportará esse prejuízo, chegando ao limite de ter que devolver a arras em dobro⁹, no mais, as magazines não intencionaram dolosamente se ocultar porque para elas não tem importância a origem do produto adquirido, mas a aquisição em si — o *animus* não foi doloso, não havendo que se falar em interposição fraudulenta.

Por último é de se lembrar que aquele que **ceder o seu nome** para a ocultação do real adquirente¹⁰ tem penalidade específica prevista na Lei n.º 11.488/2007.

⁷ Isso com base no entendimento que apresentarei a seguir com relação à penalidade expressa pelo artigo 33 da Lei n.º 11.488/2007.

⁸ Artigos 417 e seguintes do Código Civil Brasileiro.

⁹ Súmula 412/STF.

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

Confesso que preliminarmente a leitura do referido artigo deixou-me confuso quanto à sua aplicação ao importador, participe da operação, mesmo que seja a única pessoa jurídica a ceder seu nome para acobertar os reais intervenientes ou beneficiários da importação.

Vejamos que a lei expressa que se aplica à **pessoa que contribuir para a realização de operações de comércio exterior de terceiros**, isso aparentemente excluiria o importador ostensivo porque esse é parte efetiva da operação de comércio exterior do mesmo modo que o é o real beneficiário.

Assim dispõe o artigo:

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

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

Claro que a penalidade do artigo 33 se aplica ao (i) intermediário (que se apresenta) e está acobertando o real beneficiário (que se oculta) quando a importação se dá por conta e ordem ou por encomenda com aparência de legalidade (simulação)¹¹, ou seja, aquele intermediário que se passa pelo “encomendante” ou como “destinatário” e ao (ii) importador que ceder o nome para acobertar terceiro beneficiário devidamente reconhecido — veja que a Lei fala “em acobertamento de seus **reais** intervenientes ou beneficiários”.

Acobertar “reais” intervenientes corresponde a saber quem esses são.

O parágrafo único estabelece que nesses casos, quando há mera cessão do nome para ocultar os reais intervenientes, somente se aplica a multa e não se aplica a pena de inaptidão do CNPJ, apontando expressamente que não se aplica o disposto no art. 81 da Lei n.º 9.430/1996 (os destaques são nossos):

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

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

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

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

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

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

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

§ 5º. Poderá também ser declarada inapta a inscrição no CNPJ da pessoa jurídica que não for localizada no endereço informado ao CNPJ, nos termos e condições definidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Isso implica mais um elemento: a penalidade em exame (do art. 33) **só se aplica no caso do importador ter comprovada capacidade econômica**, ou seja, como o § 1º do artigo 81 supra citado não se aplica no caso da cominação da multa de 10% do artigo 33 e esse parágrafo aponta que será declarada inapta a inscrição da pessoa jurídica que **não comprove a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior, por contrassenso**, no caso de ser comprovada a capacidade econômica do importador ou interveniente que ceder o seu nome, a penalidade a ser aplicada é a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada.

Não se aplica, portanto, a multa do artigo 33 da Lei n.º 11.488/2007 nos casos da **interposição presumida** constante do § 2º do artigo 23 do Decreto-Lei n.º 1.455/1976 à qual continua-se aplicando a inaptidão da inscrição no CNPJ.

Entretanto, considerando que a redação do dispositivo não é clara no sentido de estabelecer se à essa penalidade se cumula para o importador a solidariedade da penalidade do artigo 23 do Decreto-Lei n.º 1.455/1976, fui buscar no processo legislativo a motivação da introdução do artigo 33 à redação da Medida Provisória n.º 351/2007, que foi convertida na Lei n.º 11.488/2007 para ver se essa multa era substitutiva às demais penalidades decorrente da ocultação dos reais beneficiários, ou não.

Compulsando o Projeto de Lei de Conversão n.º 13/2007 a única referência que se faz acerca da motivação do artigo 33 é assim expressa¹² (os destaques são nossos):

¹²<http://www.camara.gov.br/internet/sitaqweb/TextoHTML.asp?etapa=3&nuSessao=084.1.53.O&nuQuarto=55&nuOrador=2&nuInsercao=0&dtHorarioQuarto=10:48&sgFaseSessao=OD%g20%20%g20%20%g20%20%g20%20%g20%20%Data=25/04/2007&txApelido=ODAIR%20CUNHA&txEtapa=Com%20reda%C3%A7%C3%A3o%20final>

*Já no art. 35, juntamente com a modificação da redação do art. 81 da Lei nº 9.430, de 1996, contida no art. 15 do PLV, sugerimos a **adequação dos critérios legais para se declarar a inaptidão de inscrição das pessoas jurídicas e da multa aplicável no caso de cessão de nome da empresa para realização de operações de comércio exterior de terceiros.***

Nesse sentido, fica claro que o que foi almejado pelo legislador foi **adequar** a multa para o importador ostensivo ou “laranja” quando o autuado ceder o nome a alguém identificado nos autos (real interveniente ou beneficiário), quer dizer, a norma veio fazer duas adequações: a uma, a **adequação dos critérios** legais para se declarar a inaptidão do CNPJ; e, a duas, a **adequação da multa** aplicável no caso de cessão de nome da empresa para realização de operações de comércio exterior de terceiros.

Essa foi a **vontade expressa na exposição de motivos da norma** e nesse mote tenho que tanto o **interprete** quanto o **executor** da norma devem aplicá-la de maneira a **garantir que se perfaça objetivo intentado pelo Legislador**, inclusive por conta dos objetivos institucionais desse Conselho, expresso no artigo 1º do seu regimento interno que determina que o Conselheiro é participe do processo de aplicação da legislação, a saber (o destaque é nosso):

*Art. 1º O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, **tem por finalidade julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância, bem como os recursos de natureza especial, que versem sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.***

O papel do CARF é interpretar. Dizer o sentido, respeitando, obviamente, a intenção de quem a fez porque quando o legislador escolhe um fato do mundo real e o torna positivado no texto legal espera desse texto um certo efeito, se o intérprete dar a essa norma efeito distinto do almejado pelo legislador estará alterando o objetivo para o qual a norma foi criada e na prática estará criando **norma nova**, distinta da produzida pelo legislador e promulgada pelo Presidente da República, algo que é defeso aos julgadores ou aos aplicadores do direito.

Para que a norma seja aplicada corretamente o exegeta deve respeitar a intenção de quem o fez sob pena de alterar o seu sentido.

Exemplifico: se alguém quisesse fazer um bolo esse alguém iria respeitar a receita do bolo. Pegaria todos os ingredientes e colocaria numa batedeira: ovos, leite, farinha, fermento, essência de baunilha ou chocolate, etc., formando assim a massa para fazer bolo. Isso é a massa do bolo, não o bolo em si, massa para bolo não é um bolo. Se a massa fosse levada ao forno poderia se transformar em bolo, mas poderia queimar, assim não teríamos bolo ainda, mas uma coisa qualquer queimada. Mas todo processo poderia ter sido concluído com sucesso e teríamos um bolo pronto para ser comida, ou seja, todo o processo de preparar o bolo foi cumprido, todas as etapas da receita foram seguidas e o bolo está pronto para ser usado.

A mesma coisa acontece com as normas legais. Elas são a “receita do bolo”, os ingredientes para chegar ao “bolo” que é o resultado que o Legislador pretende alcançar. Se

a receita não for seguida adequadamente o resultado pode ser qualquer outro que não o produto almejado.

Evidentemente esse entendimento se presta a assegurar ao contribuinte o mínimo de segurança na sua relação com o Estado.

É a própria concreção do Princípio da Segurança Jurídica.

A segurança jurídica é entendida como sendo um conceito ou um princípio jurídico que se ramifica em duas partes, uma de natureza objetiva e outra de natureza subjetiva.

A primeira, de natureza objetiva, é aquela que envolve a questão dos limites à retroatividade dos atos do Estado até mesmo quando estes se qualifiquem como atos legislativos. Diz respeito, portanto, à proteção ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada expressa no art. 5º, inciso XXXVI.

A outra, de natureza subjetiva, concerne à proteção à confiança das pessoas no pertinente aos atos, procedimentos e condutas do Estado, nos mais diferentes aspectos de sua atuação.

O princípio da proteção da confiança, conforme aprendi, direciona-se para o futuro (previsibilidade, imutabilidade das situações etc.). Relaciona-se com o ambiente de *direito seguro*. Por isso, tenho que o contribuinte precisa saber antecipadamente o que dele se deseja. O princípio da proteção da confiança não se destina a impedir o exercício de qualquer função, mas serve para substanciar outros dois princípios, o da segurança jurídica e o da publicidade, por isso a intenção do legislador deve ser tomada como substrato para a interpretação e aplicação da norma.

Portanto, voltando-se à intenção do legislador, apontou ele que o que pretendeu com a introdução do artigo 33 da Lei n.º 11.488/2007 juntamente com a modificação da redação do art. 81 da Lei n.º 9.430, foi a adequação dos critérios legais para se declarar a inaptidão de inscrição das pessoas jurídicas e da multa aplicável no caso de cessão de nome da empresa para realização de operações de comércio exterior de terceiros

Assim, a **primeira adequação foi de impedir a inaptidão do CNPJ** quando for identificado o real beneficiário e demonstrada a capacidade econômica do importador.

A **segunda adequação foi a de trazer uma nexa ao sistema**, ou seja, dar coesão ao perdimento da mercadoria ou com relação à multa substitutiva em caso de não localização da mesma.

Isso porque a pena de perdimento em última instância se presta a punir o real beneficiário da mercadoria, ou seja, o “dono” da mercadoria, e portanto, sendo o real beneficiário a perder a mercadoria a multa substitutiva não poderia ser aplicada a ninguém mais que o “dono” da mercadoria, o real beneficiário.

Sendo punido o “dono” da mercadoria, com o perdimento, o partícipe que cedesse o nome ficaria sem punição pecuniária, o que se pretendeu foi punir o colaborador com uma multa de 10% por ser partícipe do esquema de fraude.

E nem se diga que a multa do artigo 23 do Decreto-Lei n.º 1.455/1976 não tem relação com a do artigo 33 da Lei 11.488, em exame, porque a multa do artigo 33 somente será aplicável, conforme visto, se for demonstrada a ocorrência de ocultação do real adquirente, que é o que consta do inciso V do artigo 23: “ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação”, salvo alguma digressão incompreensível para esse conselheiro e se for comprovada a capacidade financeira do importador.

Em resumo: o importador que ocultar terceiros deverá sofrer a multa de 10% (dez por cento) das operações acobertadas, caso seja identificado o real beneficiário e se comprovar a origem, a transferência e a disponibilidade dos recursos empregados nessas operações, entretanto, se não comprovar terá o seu CNPJ declarado inapto.

Isso quer dizer que se souber quem é o real adquirente, ao importador e ao intermediário se aplica a multa por cessão de nome, como modo de puni-los por ter colaborado com a fraude, se não se souber quem é o real adquirente ao importador se aplica a penalidade do artigo 23 do Decreto-Lei n.º 1.455/1976, ou seja, perdimento ou a sua conversão em pecúnia.

Inclusive, uma análise deve ser acrescida ao ponto em exame, o perdimento de bens está previsto no art. 5º, XLV¹³ da Constituição Federal e nele é expresso que a sua finalidade é reparatória. Isso significa que **um dos característicos da pena de perdimento é a sua natureza de restituição e não simples retribuição**, ou seja, o objetivo é restituir ao Estado o que dele foi subtraído – nem mais nem menos – não de obrigar ao pagamento de montante que se seja desvinculado do valor do dano.

Assim, conforme dizer constitucional, o ilícito e a reação do Estado devem ter uma relação de identidade, quer dizer, ***a pena deve ser igual ou menor que o ilícito por expressa disposição constitucional***, por isso a pena de quem ceder o nome não pode, *nem que se entenda que as penalidades são decorrentes atos distintos* – uma pela cessão de nome e outra solidariamente como partícipe da interposição fraudulenta – .ser, na sua totalidade, maior que 100% sobre o valor da operação, ou seja, ***a penalidade pela participação de quem ceder o seu nome para ocultar o sujeito passivo, o real vendedor, comprador ou de responsável pela operação de comércio exterior por expressa disposição constitucional não pode ser maior que o valor total envolvido na operação.***

Por outro lado, é preciso interpretar corretamente a condição de coautor da infração conforme expressa o artigo 95, I, do Decreto-Lei n.º 37/1966 para fins de entender se há ou não cumulação de penalidades, aponta o artigo:

Art.95. Respondem pela infração:

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

O que o artigo diz é que os **participes respondem pela infração conjunta ou isoladamente**, não que respondem pela penalidade solidariamente, quer dizer, a lei pode atribuir a cada partícipe, que respondem pela infração, penalidades distintas.

¹³ XLV - nenhuma pena passará da pessoa do condenado, podendo a obrigação de reparar o dano e a decretação do perdimento de bens ser, nos termos da lei, estendidas aos sucessores e contra eles executadas, até o limite do valor do patrimônio transferido;

A infração é a mesma, ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação e os partícipes contribuem para a consecução da infração de modo distinto, o ‘**real beneficiário**’ por conta do dano ao erário do artigo 23 do Decreto-Lei 1.455/1976 e o ‘cessionário do nome’ em função do uso abusivo da personalidade jurídica expresso no artigo 33 da Lei 11.488/2007.

A infração é a mesma, mas a penalidade é distinta.

Por isso a **motivação do artigo 33**, acima apontada, se refere a **adequação da multa** em caso de cessão do nome. O que fez a norma foi adequar a pena àquele que ceder o nome a 10% do valor da operação trazendo um pouco de lógica ao sistema, afinal seria bastante ilógico (e inconstitucional) punir-se o beneficiário em 100% do valor da operação e o mero “laranja” com 110%.

Assim, em caso de interposição fraudulenta o beneficiário, quando identificado, responde pela pena de perdimento ou multa de 100% do valor da operação e quem intervir cedendo o nome por multa de 10% sobre a mesma base de cálculo.

Essa dualidade fica ainda mais clara se analisarmos o artigo 100 do Decreto-Lei n.º 37/1966, cuja relação com esse posicionamento prescinde de maiores explicações:

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

No mais, ante o princípio da especialidade, que ordena a prevalência da norma especial sobre a geral, a aplicação da pena por cessão de nome deve ser direcionada ao colaboradores ostensivos.

Isso já decidiu a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara dessa 3ª Seção de Julgamento do CARF no acórdão referente ao processo n.º 10314.724447/2012-30 cuja ementa, naquilo que aqui interessa, tem o seguinte teor:

(...)

IMPORTAÇÃO INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA MULTA APLICÁVEL AO IMPORTADOR OSTENSIVO CESSÃO DE NOME PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE DA SANÇÃO IMPOSSIBILIDADE DE CUMULAÇÃO.

Com o advento da multa de 10% instituída pelo art. 33 da Lei nº 11.488/07, em face do princípio da especialidade da sanção, não mais se justifica a aplicação ao importador ostensivo da multa de 100% prevista no art. 23, inc. V do Decreto-lei nº 1455/76, sob pena de ilegal bis in idem.

Passo, desse modo, a analisar cada um dos pontos atacados nos recursos Voluntários.

- **A falta de exame da decisão paradigmática proferida nos autos do processo n.º 10111.720453/2013-85.**

Com relação a esse ponto tenho que não têm razão as Recorrentes.

A decisão proferida nos autos do processo n.º 10111.720453/2013-85 constitui, com os demais elementos constantes desse processo, o conjunto de prova a ser examinado e não há obrigatoriedade de que o julgador em qualquer instância replique essa decisão.

Como se sabe órgão julgador não está obrigado a rebater todos os argumentos apresentados pelos contribuintes se por outros motivos tiver firmado seu convencimento de modo que isso não acarreta qualquer nulidade ao processo ou à decisão da primeira instância.

- **A necessidade ciência sobre o procedimento de fiscalização.**

Novamente tenho que não têm razão as Recorrentes.

Nesse sentido, é preciso destacar que no curso da fiscalização ainda não se está no âmbito do contencioso descrito pelo Decreto n.º 70.235/1972, que se instaura com a ciência da autuação. No presente processo, todos os sujeitos passivos foram regularmente cientificados da autuação, não havendo que se falar em nulidade nesse aspecto.

- **A existência de nulidade pelo não traslado de elementos probatórios do processo n.º 10111.720547/2012-73.**

Com relação a alegação das Recorrentes por conta da ausência de juntada ao presente processo da íntegra do processo n.º 10111.720547/2012-73, para que se possibilite ampla defesa, não é o que de fato aqui ocorreu.

Conforme pode ser visto existe no presente processo a cópia do processo n.º 10111.720547/2012-73 com as provas documentais utilizadas para a autuação.

A fiscalização teve o cuidado de apontar em tópico específico (fls. 29 e seguintes) os elementos utilizados e para melhor entendimento e organização separou os documentos nos anexos A.1 até A.20 e de B.1 até B.12.

Nesse sentido, afasto esses argumentos.

- **O modelo de negócio adotado e sua adequação à legislação de regência e as provas em exame.**

Afirmam as Recorrentes que o modelo de negócios adotado tanto pelas empresas que atuam no comércio exterior como pela Recorrente, que adquire bens nacionais ou nacionalizados, é lícito, observa as regras impostas pela lei (no âmbito nacional houve a emissão de notas fiscais nas operações de compra e venda) e que o procedimento adotado pela Fiscalização fere a legalidade.

Dizem que, as importações em análise eram efetuadas pela “PRIME”, para a adquirente “UTILIDAD”, que posteriormente revendia as mercadorias à “CF” e a outras empresas (adquirentes de boa-fé, de mercadorias amparadas por comprovante de importação), não cabendo a esta defender a terceiros, nem ser punida pela prática de operações das quais não participou (sendo possível à RFB fiscalizar aquelas empresas). E tanto a “CF” como as importadoras possuem sócios conhecidos, não se tratando de “laranjas”.

Argumentam que, as empresas que o fisco tenta vincular são pessoas jurídicas autônomas que compartilham os mesmos fornecedores por questão comercial (como uma cadeia de fornecimento, com importador, revendedor, distribuidoras e consumidores finais) e não com intuito fraudulento.

Aponta a CF que a “**UTILIDAD**” foi indicada pelo Sr. “**EDMAR**” e que “*realizou uma grande negociação para que todas as empresas que usam a marca ‘Mundo dos Filtros’ tivessem a mesma condição de compra, independente do volume*”, e não importa nem pretende possuir uma estrutura de importação. E os produtos adquiridos da empresa “**UTILIDAD**”, “pelas empresas do impugnante, significam apenas uma parcela do catálogo de produtos” vendidos aos consumidores finais.

Destaca, por fim, a Recorrente, *que não há previsão legal (nem campo específico no SISCOMEX) para a situação em análise*, pois, se a “**PRIME**” declarasse a “**CF Filtros**” como real adquirente na importação por conta e ordem, estaria ocultando a “**UTILIDAD**”, que é a real adquirente de fato, uma vez que o campo dedicado à identificação da operação só pode ser preenchido com uma empresa (sendo a prescrição fiscal impossível de ser atendida, ainda mais nos casos, como nestes autos, em que há várias empresas que adquirem as mercadorias importadas em uma mesma DI).

Nesse tópico, faço um pequeno corte sistemático.

Conforme apontado anteriormente nada há de errado em se interpor alguém na importação.

A interposição pode ser lícita e por isso mesmo a legislação somente pune a ilicitude decorrente da interposição mediante fraude ou simulação para a ocultação de partes na negociação ou interposição fraudulenta pela falta de comprovação da capacidade econômica na operação de comércio exterior.

Assim, o que se pune é o fato de ocultar.

Por esse motivo a DI tem um campo específico para indicar todos os envolvidos os adquirentes de importação por conta e ordem ou encomendantes predeterminados.

Assim, seria inútil existir um ou mais campos para indicação dos “encomendantes predeterminados do adquirentes por conta e ordem” ou qualquer outro, pois o que deve ser informado na declaração de importação é o **real adquirente** (não um mero distribuidor, que enviará a mercadoria a alguém que já era conhecido ao momento da importação, e que inclusive antecipou recursos para a realização da importação), ou seja, não é o número de campos no SISCOMEX que importa, porque se mais houvessem mais membros na cadeia de interpostos poderiam existir.

Esse foi o erro da decisão da DRJ apontada no processo n.º 10111.720453/2013-85.

Mesmo que existam vários adquirentes na mesma importação eles devem ser identificados, por mais complicado que seja o sistema.

No mais, é preciso se ater ao disposto na IN 225/2002 que serviu de base para a DRJ no processo n.º 10111.720453/2013-85, a saber (os destaques são nossos):

Art. 1º *O controle aduaneiro relativo à atuação de pessoa jurídica importadora que opere por conta e ordem de terceiros será exercido conforme o estabelecido nesta Instrução Normativa.*

Parágrafo único. *Entende-se por importador por conta e ordem de terceiro a pessoa jurídica que promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria adquirida por outra, em razão de contrato previamente firmado, que poderá compreender, ainda, a prestação de outros serviços relacionados com a transação comercial, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial.*

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

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

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

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

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

Art. 4º *Sujeitar-se-á à aplicação de pena de perdimento a mercadoria importada na hipótese de:*

I - inserção de informação que não traduza a realidade da operação, seja no contrato de prestação de serviços apresentado para efeito de habilitação, seja nos documentos de instrução da DI de que trata o art. 3º (art. 105, inciso VI, do Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966);

II - ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, do comprador ou responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros (art. 23, inciso V, do Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, com

a redação dada pelo art. 59 da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002).

Parágrafo único. A aplicação da pena de que trata este artigo não elide a formalização da competente representação para fins penais, relativamente aos responsáveis, nos termos da legislação específica (Decreto-lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 e Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990).

Art. 5º 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.

Mas, de fato, mais que simplesmente se fixar ao conceito legal exposto é preciso entender se os integrantes do grupo empresarial informal *Mundo dos Filtros* realizaram qualquer ilícito ao se “consorciar”, se me permitem essa impropriedade técnica, para adquirir produtos elegendo uma empresa que seja a centralizadora das operações de importação e distribuição.

Devo salientar que o presente auto se refere às mercadorias adquiridas pela “Utilidad” por conta de valores previamente encaminhados pela CF Filtros e outras empresas o que a princípio dão sinais de que o “modelo de negócio” implicaria em Interposição fraudulenta, mas como apontado acima, no exemplo da empresa que importa televisores, nem sempre o é. É preciso que se demonstre a intenção de cada um dos envolvidos.

Examinemos, portanto, as provas.

- **A questão probatória;**

Com relação às provas o Relatório da fiscalização se reporta em cada uma das DI's apontando para cada uma delas, como principal argumento que agregação entre a nota fiscal de saída e o dispêndio na importação **ou era muito baixa (variando entre 3% a pouco mais de 10%) ou era negativa (chegando a ser negativa em 14%)** sem contar os gastos com tributos internos e são totalmente insuficientes para custear os custos operacionais que uma empresa atacadista teria (gastos com armazenagem, movimentação de carga, depósito, frete, pessoal, aluguel, luz, água, etc) e ainda gerar lucro.

Aponta ainda que “todos os adquirentes das mercadorias revendidas pela UTILIDAD pertencem à marca Mundo dos Filtros e são todas as empresas da tabela listada neste tópico. Estas empresas **adquiriram a totalidade exata da Declaração de importação com exatamente o mesmo valor unitário por modelos**”.

Alega ainda que, “com base na documentação retida, descreveremos o “*modus operandi*” de atuação do grupo Mundo dos Filtros. A importação era feita pela empresa Prime Comercial Importadora e Exportadora Ltda declarando por conta e ordem da empresa UTILIDAD, mas na verdade quem repassava os recursos e na verdade eram os reais adquirentes, eram sempre empresas do grupo Mundo dos Filtros”.

Alega ainda, que a data de pagamento do adiantamento é anterior à data de registro das respectivas DI's.

Outra prova acostada é a demonstração de que a Prime solicita numerário adiantado para as empresas envolvidas nos autos lançados.

Primeiramente, tenho que **a existência de adiantamento** em pecúnia em data anterior à data de registro das DI's não configura sequer indício de interposição fraudulenta, porquanto a mercadoria passa a ser do importador desde o momento do embarque no exterior, podendo ele dispor livremente dela. Nesse sentido, aponto o entendimento apresentado pelo Conselheiro Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça no processo n.º 10925.721819/2013-69, assim expresso:

Como argutamente ressaltado pelo d. Relator é imprescindível para o deslinde da questão “firmar o momento em que a mercadoria importada passa a ser do importador”, pois “sendo o produto considerado do importador apenas após o desembaraço aduaneiro, terá ele negociado sem ter mercadorias, recebendo valores de seus clientes para viabilizar as importações, muito consentâneo com uma possível interposição fraudulenta por falta de capacidade econômica”; porém, “por outro lado, se a mercadoria já é de titularidade do importador desde o momento do seu embarque no país de origem, tendo o importador normalmente dado um “sinal” de compra, e após, efetivando o pagamento do restante do preço da aquisição, tem-se que desde o embarque internacional já seria titular da mercadoria, podendo negociá-lo no mercado interno, e os valores que receber do mercado interno já se referem-se a possíveis “arras” para garantia da compra pelo cliente brasileiro”.

Neste ponto tenho reiterado que, sendo o termo “importação”, empregado para significar a introdução de mercadorias, trazidas por mar, terra ou ar, de um país estrangeiro para o território nacional, visando sua incorporação ao comércio ou consumo internos do país que as importa, não se pode jamais perder de vista o fato de que toda importação tem origem e baseia-se num negócio jurídico que lhe é subjacente.

Nessa linha Waldirio Bulgarelli lembra que, “a compra e venda internacional é a base de todos os contratos ditos internacionais, pois que dela provêm os contratos de transportes, de seguros, de financiamentos, de crédito documentário etc.”, e cujas condições são estabelecidas pelos chamados “INCOTERMS”, que “constituem uma espécie de súmula dos costumes internacionais em matéria de compra e venda” (cf. Waldirio BULGARELLI in “Contratos Mercantis” 4ª Ed. Atlas, 1987, págs. 208, 210 e 212/213). Tal como ocorre nas operações internas, nas operações internacionais de compra e venda a transmissão da propriedade dos bens móveis se dá pela tradição que, nestas geralmente é simbólica, ocorrendo através da remessa e aceitação da Fatura e por Cláusula lançada no Conhecimento de Transporte (art. 1.267 CC/02), que por sua vez constitui a prova da propriedade da mercadoria importada, tanto pela legislação comercial como pela legislação aduaneira (art. 554 do RA/09 aprovado pelo Decreto nº 6.759/09; art. 46 do

Decreto-lei nº 37/66, na redação dada pelo art. 2º do Decreto-lei nº 2.472/88).

Por essas razões, o Regulamento Aduaneiro expressamente determina (art.553 do RA/09) que a Declaração de Importação seja instruída com os originais do Conhecimento de Carga e da Fatura Comercial, esta contendo necessariamente as indicações (art. 557 e art. 77 do RA/09) das partes contratantes (vendedor-exportador e comprador-importador), das especificações do produto objeto da compra e venda internacional (espécie, quantidade, peso, preço unitário, etc.), das condições e termos da venda (Incoterms), das condições e moeda de pagamento, dos custos de seguro e frete até o local de descarga, bem como as indicações relativas ao país de origem da mercadoria importada (onde foi produzida ou tiver ocorrido a última transformação substancial), ao país de sua aquisição (onde foi adquirida para ser exportada para o Brasil) e ao país de sua procedência (onde se encontrava a no momento de sua aquisição).

Nessa ordem de idéias concordo integralmente com as conclusões do d. Relator no sentido de que a partir de seu embarque para o transporte internacional, a mercadoria importada já estava na posse e propriedade do importador, que dela poderia dispor livremente, seja revendendo-a imediatamente, seja oferecendo-a em garantia de financiamentos, o que destrói as suposições fiscais, no sentido da “impossibilidade” legal de comercialização das mercadorias em curso de importação antes do seu desembarço e da conseqüente incapacidade financeira por não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas importações excogitadas, ou mesmo da suposta ocultação dos reais adquirentes, vez que ao contrário do que supõe a d. Fiscalização, nos termos da legislação de regência estes últimos (adquirentes) podiam livremente adquirir no mercado interno as mercadorias em curso de importação, antes mesmo do seu desembarço e sem qualquer interferência no processo de importação.

Porém tenho que está comprovado que os recursos foram transferidos pelas diversas beneficiárias e que essas sabiam que o montante se prestava para suportar as importações.

Por outro lado, a defesa da Recorrente CF Filtros é extremamente genérica. Mesmo assim, analisando o existente para cada uma das DI's tenho que não existem provas de ilícito para as DI's 10/2049118-5 e 11/1525427-0, na DI 10/2049118-5 a fiscalização além de apresentar os argumentos genéricos se limita a dizer que “além das provas já elencadas no item 2.6.2 para esta importação, temos ainda a emissão das notas fiscais da UTILIDAD para a Casa dos Filtros nº 573 (13/12/2010)”, além disso, não há qualquer referencia específica a essa DI no citado item 2.6.2, na DI 11/1525427-0 aponta que “além das provas já elencadas no item 2.6.2 para esta importação, temos ainda a emissão das notas fiscais da UTILIDAD para a Casa dos Filtros nº 2.441 (17/09/2011) ” não havendo, igualmente, qualquer referencia específica no item citado, nada mais, o que é no meu entender insuficiente para sustentar a punição.

Nesse sentido, tenho que é preciso prover o recurso quanto aos lançamentos decorrentes das DI's 10/2049118-5 e 11/1525427-0 por inexistirem provas que o sustente.

- **O dano ao Erário;**

Com relação ao dano ao erário tenho que em preliminar já apontei meu entendimento quanto à desnecessidade da sua demonstração.

- **A responsabilização dos sujeitos passivos.**

Tenho que em relação à Recorrente CF Filtros está clara a conduta que ensejou a aplicação da penalidade.

Com relação ao demais, inclusive aos revéis - ante o meu entendimento de que sendo tipo penal somente se aplica a revelia se os motivos da decisão forem de caráter exclusivamente pessoal - é preciso analisar se a Fiscalização individualizou as condutas.

A fiscalização imputa a solidariedade às partes em dois trechos do Relatório fiscal, fazendo-o do seguinte modo:

8 - SOLIDARIEDADE NA APLICAÇÃO DA PENALIDADE

Por tudo que foi exposto neste relatório, apuramos que as seguintes pessoas físicas e jurídicas devem aparecer como figura solidária e responsável no pólo passivo para as penalidades aplicadas (ou seja, as empresas PRIME, UTILIDAD e CASA DOS FILTROS, e os sócios das respectivas empresas e ainda por tudo que foi demonstrado neste relatório o Sr. EDMAR MOTHÉ, CPF Nº 282.632.947-20, ex-sócio administrador da empresa UTILIDAD), nos termos dos artigos 124, inciso I e 135, inciso III do Código Tributário Nacional (CTN), Lei nº 5.172/1966, e ainda artigo 95 do Decreto-Lei nº 37/1966.

(...)

11 – SUJEIÇÃO PASSIVA

11.1 *A empresa denominada CASA DOS FILTROS LTDA - EPP, inscrita no cadastro nacional de pessoa jurídica (CNPJ) sob o nº 24.948.911/0001-03, endereço registrado na base de dados da RFB atualmente como QUADRA QNM 11, LOTE 06, LOJAS 5, 6 E 7 – CEILÂNDIA SUL – BRASÍLIA / DF - CEP: 72.215-110.*

Respondem conjuntamente (subitens 11.2 ao 11.10) pelas infrações cometidas os sócios da empresa CASA DOS FILTROS e também as empresas PRIME e UTILIDAD e seus sócios e ainda EDMAR MOTHÉ, CPF Nº 282.632.947-20, ex-sócio administrador da empresa UTILIDAD, tudo isso em conformidade com o inciso I do Art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966, combinado com os art. 124, inciso I e 135 do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966), in verbis:

(...)

11.2 BRUNA FONSECA MOTHE, CPF nº 005.209.821-42, sócia-administradora da empresa Casa dos Filtros Ltda - EPP e residente conforme cadastro na Receita Federal do Brasil à SQS 207, Bloco F, apto 111– Bairro Asa Sul – Brasília / DF – CEP: 70.253-060.

11.3 MARIA ALVES ROSA, CPF nº 278.141.141-87, sócia da empresa Casa dos Filtros Ltda- EPP e residente conforme cadastro na Receita Federal do Brasil à Rua 03, nº 22, QD 01, Lote 01 – Bairro Jardim JK –Morrinhos / GO – CEP: 75.650-000.

11.4 A empresa denominada UTILIDAD COMÉRCIO DE MÓVEIS E ELETRO LTDA, inscrita no cadastro nacional de pessoa jurídica (CNPJ) sob o nº 10.449.088/0001-87, endereço registrado na base de dados da RFB SHIS, QI 26, Conjunto 13, Casa 21, Lago Sul, BRASÍLIA/DF - CEP: 71670-130.

11.5 FELIPE DA COSTA COELHO, CPF Nº 717.690.481-20, sócio-administrador da empresa UTILIDAD, residente à Rua Peregrino Junior 380 BL 1 APTO 1 – BARRA DA TIJUCA – RIO DE JANEIRO/RJ – CEP 22631-460.

11.6 PRIME HOLDING E PARTICIPAÇÕES EMPRESARIAIS LTDA, CNPJ Nº 13.961.150/0001-03, sócio administrador UTILIDAD, situado à SHC/AOS EA LOTE 05 TORRE A SN SALA 230 PARTE A –BAIRRO OCTOGONAL – BRASILIA/DF – CEP 70632-240. Empresa cujos sócios são: VINICIUS DA COSTA COELHO, CPF Nº 010.408.991-10, DANIEL CHÍCRALA CHAVES DE OLIVEIRA, CPF Nº 858.493.241-00 e FELIPE DA COSTA COELHO, CPF Nº 717.690.481-20..

11.7 A empresa PRIME COMERCIAL IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA CNPJ Nº 07.888.151/0001-77, endereço registrado na base de dados da RFB SHIS, QI 26, Conjunto 13, Casa 21, Lago Sul, BRASÍLIA/DF - CEP: 71670-130.

11.8 VINICIUS DA COSTA COELHO, CPF Nº 010.408.991-10, sócio-administrador e ex-sócio administrador da empresa UTILIDAD, residente à QD SQN 212 BLOCO B APTO 506 – BAIRRO ASA NORTE – BRASÍLIA/DF – CEP 70864-020.

11.9 DANIEL CHÍCRALA CHAVES DE OLIVEIRA, CPF Nº 858.493.241-00, sócio-administrador e ex-sócio administrador da empresa UTILIDAD, residente à QD AOS 04 BLOCO B APTO 114 – BAIRRO CRUZEIRO – BRASÍLIA/DF – CEP 70660-042.

11.10 EDMAR MOTHÉ, CPF Nº 282.632.947-20, ex-sócio administrador da empresa UTILIDAD, residente à SHIN

*QL 06 CONJUNTO 05 CASA 19 – BAIRRO LAGO NORTE
– BRASÍLIA/DF – CEP 71520-055.*

A única motivação para a imputação de responsabilidade solidária às pessoas arroladas é tão somente o fato de serem (ou terem sido) sócias da CF Filtros. Não há menção a que ato especificamente teriam praticado tais pessoas, individualmente, com excesso de poderes, ou qualquer das situações previstas no artigo 135 do Código Tributário Nacional, expressamente referido na autuação. Nem há, por outro lado, qualquer demonstração que tenha havido desconconsideração da personalidade jurídica.

Como a imputação é genérica não merece prosperar.

Devem, assim, ser excluídos do pólo passivo da autuação Bruna Fonseca Mothé, Maria Alves Rosa, , Felipe da Costa Coelho, Prime Holding e Participações Empresariais Ltda., Vinicius da Costa Coelho, Daniel Chícrala Chaves de Oliveira e Edmar Mothé.

Com relação à Utilidad Comércio de Móveis e Eletro Ltda. e à Prime Comercial Importadora e Exportadora Ltda., apesar de revéis, tenho que a penalidade a elas imputada não pode ser lançada em solidariedade nos termos do artigo 23, V do Decreto Lei n.º 1.455/1976, as mesmas deveriam ter sido condenadas à inaptidão da inscrição no CNPJ, se não comprovassem a capacidade econômica ou à multa prevista no artigo 33 da Lei n.º 11.488/2007, se fosse comprovada, sendo com relação a elas também insubsistente o lançamento.

Nesse sentido, voto por julgar parcialmente procedente os presentes Recursos Voluntários para manter a autuação lançada em face da CF Filtros com exceção aos lançamentos decorrentes das DI's 10/2049118-5 e 11/1525427-0 e cancelar o lançamento em face das demais pessoas, excluindo-as do pólo passivo.

(assinado digitalmente)

Sidney Eduardo Stahl - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

Em que pese o brilhantismo do voto proferido pelo conselheiro relator, peço *vênia* para dele discordar em parte de suas conclusões.

O relator afirma que para caracterizar a interposição fraudulenta o importante é demonstrar a "assunção do risco empresarial por terceiros e não pelo importador ou beneficiário ostensivo no caso de ocultação do real beneficiário" e que a questão temporal seria despicinda, ou seja, "Se a venda foi realizada antes ou depois da importação, se o dinheiro foi recebido antes da mercadoria chegar no território nacional ou mesmo se o comprador tivesse manifestado interesse na aquisição da mercadoria ao importador antes mesmo do início do processo de importação isso não implica prova". Na verdade, não discordo destas afirmações. Realmente a questão temporal, por si só, não implica prova, mas compõe o conjunto indiciário, no sentido de estabelecer a real vontade dos agentes operadores da importação. Concordo que demonstrado a assunção do risco empresarial, a prova da interposição fraudulenta estará completada, mas para se chegar à demonstração do risco empresarial, necessário iniciar, em muitos casos, da questão temporal. A antecipação da venda ou de pagamentos pode compor o conjunto indiciário para dar mais robustez à prova que se quer chegar, qual seja, quem assumiu o risco empresarial.

Após fazer um estudo detalhado do que foi a intenção do legislador ao incluir o art. 33 da Lei nº 11.488/2007, passando inclusive pela exposição de motivos do referido artigo, o relator conclui que a aplicação da multa de 10% pela cessão de nome, afasta do cedente, a responsabilidade solidária da infração decorrente da pena de perdimento, mais especificamente a pena correspondente ao valor da mercadoria. Em que pese a interessante argumentação e convencimento do relator, não consigo chegar à mesma conclusão.

Assim dispõe o artigo:

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

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

Da simples leitura do dispositivo legal, só consigo concluir que aquele que ceder seu nome para acobertar os reais intervenientes ou beneficiários, estará sujeito à multa de 10% do valor acobertado, não se aplicando neste caso a declaração da inaptidão da pessoa jurídica prevista no art. 81 da Lei nº 9.430/96, *in verbis*:

Art. 81. Poderá ser declarada inapta, nos termos e condições definidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, a inscrição no CNPJ da pessoa jurídica que, estando obrigada,

deixar de apresentar declarações e demonstrativos em 2 (dois) exercícios consecutivos.(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

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

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

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

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

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

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

§ 5º. Poderá também ser declarada inapta a inscrição no CNPJ da pessoa jurídica que não for localizada no endereço informado ao CNPJ, nos termos e condições definidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

O conselheiro relator assim se expressa a respeito da análise da exposição de motivos do art. 33 da Lei nº 11.488/2007:

(...)

"Compulsando o Projeto de Lei de Conversão n.º 13/2007 a única referência que se faz acerca da motivação do artigo 33 é assim expressa (os destaques são nossos):

*Já no art. 35, juntamente com a modificação da redação do art. 81 da Lei nº 9.430, de 1996, contida no art. 15 do PLV, sugerimos a **adequação dos critérios legais para se declarar a inaptidão de inscrição das pessoas jurídicas e da multa aplicável no caso de cessão de nome da empresa para realização de operações de comércio exterior de terceiros.***

Nesse sentido, fica claro que o que foi almejado pelo legislador foi **adequar** a multa para o importador ostensivo ou "laranja" quando o autuado ceder o nome a **alguém identificado nos autos** (real interveniente ou beneficiário), quer dizer, a **norma veio fazer duas adequações: a uma, a adequação dos critérios legais para se**

declarar a inaptidão do CNPJ; e, a duas, a **adequação da multa** aplicável no caso de cessão de nome da empresa para realização de operações de comércio exterior de terceiros.

Essa foi a **vontade expressa na exposição de motivos da norma** e nesse mote tenho que tanto o **interprete** quanto o **executor** da norma devem aplicá-la de maneira a **garantir que se perfaça objetivo intentado pelo Legislador**, inclusive por conta dos objetivos institucionais desse Conselho, expresso no artigo 1º do seu regimento interno que determina que o Conselheiro é participe do processo de aplicação da legislação, a saber (o destaque é nosso):"

(...)

Em momento algum o texto transcrito da exposição de motivos revela exatamente qual a "adequação dos critérios legais" que se pretende. O próprio texto da lei revela que foi feita uma adequação, qual seja, ao cedente do nome, multa de 10% do valor da operação ocultada, não sendo necessária a declaração de inaptidão da pessoa jurídica.

Na minha opinião, a adequação pretendida pelo legislador, naturalmente também de forma não muito clara, mas coerente com nosso sistema jurídico tributário, foi afastar a aplicação da inaptidão do CNPJ para as pessoas jurídicas que cederam o nome em decorrência da interposição fraudulenta presumida.

Digo coerente com nosso sistema jurídico tributário, pois não interessa a nenhum ente tributante, por óbvio, que uma pessoa jurídica constituída regularmente com atividade operacional ativa, seja impedida de funcionar com a declaração de inaptidão de seu CNPJ. Note-se, que neste caso, ela estará impossibilitada de continuar com suas atividades operacionais, deixando de gerar renda, tributo e emprego.

Constata-se, antes da vigência deste artigo, que perdia a inscrição no CNPJ a pessoa jurídica que não comprovasse a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência dos recursos empregados em operações de comércio exterior, que é justamente o caso de interposição fraudulenta presumida.

Pois bem, deixar de fazer a comprovação exigida na lei, não é a mesma coisa de falta de capacidade operacional. Somente a título de exemplo, uma determinada empresa pode não conseguir comprovar a origem dos recursos para fazer uma importação de R\$ 10.000.000,00, mas pode perfeitamente comprovar uma importação de menor valor. O fato dela ter cedido o nome, não quer dizer necessariamente que ela não possa ser potencialmente produtiva. Neste caso, por óbvio, não interessa ao Estado a sua inatividade compulsória.

Claro que a incapacidade operacional ou a inexistência de fato da pessoa jurídica, permanece sujeita à declaração de inaptidão do CNPJ, nos termos do § 5º do art. 81 da Lei nº 9.430/96. Se for constatado a inexistência de fato da pessoa jurídica, não há que se falar na aplicação da multa por cessão de nome. Quem inexistente não pode ceder nada e nem ser responsável solidário de nada. Portanto, neste caso só caberia a declaração da inaptidão do cadastro do CNPJ. Não existe interesse algum na continuidade da existência deste CNPJ.

Antes, a quem cedesse o nome, na interposição fraudulenta presumida, cabiam duas consequências jurídicas: responsabilidade tributária solidária em relação à pena alternativa ao perdimento da mercadoria e inaptidão do CNPJ. Após a edição do art. 33 da Lei nº 11.488/2007, permanecem também duas consequências jurídicas: responsabilidade tributária

solidária em relação à pena alternativa ao perdimento da mercadoria e multa de 10% incidente sobre o valor da operação ocultada. Até porquê, este dispositivo legal em nada tratou da questão da responsabilidade solidária.

No meu entender, o mesmo raciocínio vale para a interposição fraudulenta comprovada, a qual antes, não havia necessariamente a declaração de inaptidão do CNPJ, o que se revelava até um tratamento não isonômico da lei. Agora a lei prevê o mesmo tratamento: responsabilidade tributária solidária em relação à pena alternativa ao perdimento da mercadoria e multa de 10% incidente sobre o valor da operação ocultada.

Neste sentido, vale a pena transcrever jurisprudência do CARF:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO II

Data do fato gerador: 05/11/2010

(...)

PENA DE PERDIMENTO. MULTA SUBSTITUTIVA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO. SUJEIÇÃO PASSIVA. IMPORTADOR OSTENSIVO. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO.

Não sendo possível a cominação da pena de perdimento e identificado o importador oculto no curso da fiscalização, o importador ostensivo estará sujeito à multa de 10% da operação (Lei nº 11.488/2007, art. 33) e à multa substitutiva correspondente ao valor aduaneiro da mercadoria importada (Decreto-Lei nº 1.455/1976, art. 23, V, § 3º). Esta será devida solidariamente pelo importador oculto, na condição de co-autor, ou por qualquer outra pessoa que se enquadre nas demais hipóteses de responsabilização solidária do art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966, notadamente aquele que se beneficia com a prática da infração. Não há erro na imputação subjetiva quando o auto de infração impõe a penalidade apenas a um dos co-autores identificados.

(...)

Recurso Voluntário Negado. (Acórdão nº 3802-00.925, de 24/04/2012, Processo 10314.011747/2010-93, Conselheiro Relator Solon Sehn)

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. MULTA DE 10% DO VALOR DA OPERAÇÃO. ART. 33 DA LEI Nº 11.488/2007. MULTA SUBSTITUTIVA DA PENA DE PERDIMENTO. ART. 23 DO DECRETO-LEI Nº 1.455/1976. OBJETIVIDADE JURÍDICA. INFRAÇÕES DISTINTAS. AUSÊNCIA DE BIS-IN- IDEM. APLICAÇÃO CUMULATIVA. POSSIBILIDADE.

O art. 33 da Lei nº 11.488/2007 não afastou a possibilidade da cominação da pena de perdimento ou da multa substitutiva ao importador ostensivo. A objetividade jurídica dos preceitos é distinta. A multa do art. 33, correspondente a 10% do valor da

operação, é imposta em função do uso abusivo da personalidade jurídica, quando empregada como simples anteparo para a ocultação dos reais envolvidos na operação de comércio exterior. A pena de perdimento e a multa substitutiva do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, por sua vez, têm como pressuposto o dano ao erário decorrente da interposição fraudulenta. As infrações, portanto, não podem ser consideradas idênticas, o que afasta a caracterização do bis-in-idem. As multas, por conseguinte, devem ser aplicadas de forma cumulativa, nos termos do art. 99 do Decreto-Lei nº 37/1966, mesmo quando a caracterização da interposição fraudulenta ocorre de forma presumida.

(...)

Recurso Voluntário Negado. (Acórdão nº 3802-003876, de 11/11/2014. Processo 11829.720058/2012-06, Conselheiro Relator Solon Sehn.)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO II

Período de apuração: 23/08/2006 a 20/03/2007

(...)

INFRAÇÃO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

Responde pela infração quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie.

IMPORTAÇÃO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM MULTA.

Presume-se a interposição fraudulenta na operação de comércio exterior, a não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados. Considera-se dano ao Erário a ocultação do real sujeito passivo na operação de importação, mediante interposição fraudulenta de terceiros, infração punível com a pena de perdimento, que é convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro caso as mercadorias não sejam localizadas ou tenham sido consumidas.

Recurso negado. (Acórdão nº 3403-003525, de 28/01/2015. Processo nº 10142.000539/2007-82. Conselheiro Relator Antônio Carlos Atulim).

Além do mais, parece-me que o art. 727 do Decreto nº 6759, de 05/02/2009, atual Regulamento Aduaneiro, vigente à época dos fatos, deixou expresso que a aplicação da multa de 10% não afasta a aplicação da multa de perdimento. Claro que não afasta também a multa substitutiva do perdimento, no caso aplicada a quem cedeu o nome, pois não fosse assim, não teria sentido a ressalva do § 3º a este artigo que só se aplica a quem cedeu o nome. Parece evidente a coexistência das duas multas nos casos de cessão de nome na interposição fraudulenta nas operações de comércio exterior.

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

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

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

§ 3º A multa de que trata o caput não prejudica a aplicação da pena de perdimento às mercadorias na importação ou na exportação. (Redação dada pelo Decreto nº 7.213, de 2010).

Portanto a existência desta multa, aplicada pela cessão de nome, não prejudica a responsabilidade solidária aplicada nas infrações caracterizadas como dano ao erário. No presente caso, diante das provas produzidas no curso de fiscalização e de sua fundamentação, não há dúvidas de que houve ocultação do real adquirente.

Quanto à análise específica dos fatos, concordo com o relator quando conclui que houve a prática da interposição fraudulenta devidamente comprovada nos presentes autos. Inclusive para as DI's 10/2049118-5 e 11/1525427-0, em relação as quais o relator dava provimento em razão de que as provas não estariam muito claras.

Em relação á DI 10/2049118-5 o relatório fiscal, fl. 36, faz a seguinte acusação:

(...)

Trata-se uma importação registrada pela importadora (PRIME COMERCIAL IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA) tendo como real adquirente declarado a empresa UTILIDAD.

Ocorre que na página 30 do Anexo A.9 verificamos a existência de um documento chamado de “SOLICITAÇÃO DE NUMERÁRIO” criado pela importadora PRIME que registra a numeração do processo (CPP 116-10), o tipo de produto (Churrasqueiras), a data (17/11/2010) e finalmente o **nome do cliente da empresa (Mundo dos Filtros)**. Ou seja, **um dia antes do registro da DI, a importadora Prime já sabia a quem as mercadorias se destinariam.**

No tópico 2.6.4 deste relatório, esta fiscalização demonstra que as mercadorias desta DI são repassadas integralmente da empresa UTILIDAD para as empresas do grupo “Mundo dos Filtros”.

(...)

Também, no mesmo relatório fiscal, fls. 60 em diante, a fiscalização faz uma análise minuciosa dos Livros Diário e Razão do ano-calendário 2010, data da importação da DI 10/2049118-5, para concluir a fl. 64, que "para as operações de 2010 (dois mil e dez) fica

demonstrado que a empresa UTILIDAD utilizou-se de fraude e simulação, com uso de sua estrutura documental, bancária, contábil e fiscal, a fim de ocultar os reais responsáveis pelas operações de comércio exterior".

Em relação à DI 11/1525427-0, o relatório fiscal, fl. 38, faz a seguinte acusação:

(...)

Trata-se uma importação registrada pela importadora (PRIME COMERCIAL IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA) tendo como real adquirente declarado a empresa UTILIDAD.

Ocorre que na folha 85 do Anexo A.14 verificamos a existência de um documento chamado de "DEMONSTRATIVO DE DESPESA" criado pela importadora PRIME que registra a numeração do processo (CPP 276-B.2-11), o tipo de produto (Umidificadores), a data (15/08/2011) e finalmente o **nome do cliente da empresa (Mundo dos Filtros)**. Ou seja, **no mesmo dia do registro da DI, a importadora Prime já sabia a quem as mercadorias se destinariam**.

O mesmo ocorre com o documento chamado de "ESTIMATIVA DE CUSTOS DE IMPORTAÇÃO", na folha 85 do mesmo anexo, que demonstra todos os custos com a importação e outras despesas operacionais e que a empresa PRIME registra como cliente desta importação a empresa Mundo dos Filtros.

(...)

Também, no mesmo relatório fiscal, fls. 69 em diante, a fiscalização faz uma análise minuciosa dos Livros Diário e Razão dos anos-calendários 2011 e 2012, data da importação da DI 11/1525427-0, para concluir à fl. 72, que "para as operações de 2011 (dois mil e onze) a fevereiro de 2012 (dois mil e doze) fica demonstrado que a empresa UTILIDAD utilizou-se de fraude e simulação, com uso de sua estrutura documental, bancária, contábil e fiscal, a fim de ocultar os reais responsáveis pelas operações de comércio exterior".

Portanto para todas as DI, constantes do auto de infração, entendo que estão demonstradas de forma detalhada as provas da fraude e comprovado que referidos produtos foram destinados à Casa dos Filtros. Em sua defesa não há nenhuma linha destinada a rebater especificamente as acusações engendradas minuciosamente pela fiscalização.

Quanto à responsabilidade solidária atribuída a diversas pessoas, entendo que ela deve ser mantida. Ficou demonstrada que a recorrente Casa dos Filtros em conjunto com a Prime e a Utilidad estabeleceram o esquema cuja fraude está comprovada no presente processo. No caso a solidariedade decorre do art. 124, inc. I do CTN e art. 95 do Decreto Lei 37/1966, pois indubitável o interesse comum na situação, inclusive demonstrado que agiram em conluio.

Quanto à Pessoa Física do Sr. Edmar Mothé, entendo que está comprovado por um conjunto consistente de indícios, que demonstram, ser ele o grande regente de todas as operações fraudulentas perpetradas. Para tanto basta uma leitura do termo de verificação fiscal, fls. 80/83.

Quanto às demais pessoas físicas por aplicação do art. 135, III, entendo correta a solidariedade aos que tinham poderes de administração das referidas sociedades. Neste sentido concordo em retirar a responsabilidade solidária da sócia da Casa dos Filtros

Maria Alves Rosa, pois ela não tinha poderes de administração, e portanto, não pode ser responsabilizada pelos atos ilícitos praticados em nome da pessoa jurídica.

Entendo que para a aplicação do art. 135, inc. III do CTN, abaixo transcrito, basta que se comprove que as pessoas jurídicas infringiram a lei para que haja a responsabilidade tributária ali inserta. Isto porque as pessoas jurídicas não têm vontade própria e não há possibilidade de que tenham agido, senão pelo interesse de quem tem o poder de administrá-las.

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Portanto, diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário somente para excluir da responsabilidade solidária a sócia da Casa dos Filtros, Maria Alves Rosa.

Andrada Márcio Canuto Natal - Redator Designado.