



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

Processo nº	10111.721291/2012-11
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	3401-004.359 – 4^a Câmara / 1^a Turma Ordinária
Sessão de	31 de janeiro de 2018
Matéria	COMÉRCIO EXTERIOR - INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA
Recorrente	PROTECH IMPLANTES ESPECIALIZADOS LTDA. E OUTROS
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 07/12/2010

MULTA POR CESSÃO DE NOME. HIPÓTESES DE CABIMENTO. ARTIGO 33, DA LEI N° 11.488/2007

Para a aplicação da multa por cessão de nome, exige-se: (i) operação de comércio exterior realizada com acobertamento do real interveniente ou beneficiário; e (ii) que o acobertante seja pessoa jurídica.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA PRESUMIDA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA COMPROVADA.

A interposição fraudulenta pode ser presumida, na hipótese de não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados para a realização da importação, ou comprovada, na existência de um conjunto de provas que demonstrem a ocorrência de fraude ou simulação com o intuito de interpor determinada pessoa entre o real adquirente e as autoridades fiscais, para que a primeira permaneça oculta aos olhos da fiscalização.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. ELEMENTOS LEVANTADOS PELO FISCO PARA FUNDAMENTAR A ACUSAÇÃO. NÃO DEMONSTRAÇÃO DA INFRAÇÃO.

No caso concreto, os indícios levantados pelo Fisco (funcionário do ocultado informado nos dados complementares da Declaração de Importação, contratos de mútuo, declaração da natureza da operação na Declaração de Importação, quebra na cadeia de IPI e ausência de recolhimento de PIS/COFINS por prestação de serviços) não suportam a acusação de que teria ocorrido uma interposição fraudulenta.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em dar parcial provimento ao recurso voluntário, da seguinte forma: (a) por unanimidade de votos, para manter a multa por cessão de nome; e (b) por maioria de votos, para afastar a multa substitutiva do perdimento, vencidos os Conselheiros Robson José Bayerl, Tiago Guerra Machado e Rosaldo Trevisan.

RODALDO TREVISAN - Presidente.

AUGUSTO FIEL JORGE D'OLIVEIRA - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (Presidente), Robson José Bayerl, Augusto Fiel Jorge d' Oliveira, Mara Cristina Sifuentes, Tiago Guerra Machado, Fenelon Moscoso de Almeida, Renato Vieira de Ávila e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

Relatório

O processo administrativo ora em julgamento decorre da lavratura de auto de infração, que indica as duas infrações a seguir: (i) *"cessão do nome da pessoa jurídica com vistas ao acobertamento dos reais intervenientes ou beneficiários"*, pois, segundo a Fiscalização, *"a empresa PROTECH IMPLANTES ESPECIALIZADOS LTDA, CNPJ 04.691.013/0001-05, devidamente identificada, cedeu seu nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros, com vistas ao acobertamento dos reais intervenientes ou beneficiários nas operações de importação"* em operações de importação realizadas entre 01/12/2010 e 19/04/2012; (ii) *"mercadoria sujeita a perdimento - não localizada, consumida ou revendida"*, pois, segundo a Fiscalização, *"a empresa PROTECH IMPLANTES ESPECIALIZADOS LTDA, CNPJ 04.691.013/0001-05, devidamente identificada, ocultou os reais responsáveis e/ou adquirentes nas operações de importação, conforme demonstrado no presente Auto de Infração e em seus elementos constituintes, especialmente no Termo de Verificação Fiscal, e portanto será punida com a multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias não localizadas"*, referentes a operações de importação realizadas entre 07/12/2010 e 18/03/2011.

Pela constatação da primeira infração, foi lançada a multa por cessão de nome prevista no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, sob a seguinte fundamentação:

"Está demonstrado neste Termo de Verificação Fiscal que a empresa PROTECH, nas operações objeto da presente fiscalização, emprestou sua estrutura contábil e fiscal para ocultar os responsáveis pelas importações e os adquirentes reais das mercadorias importadas, provocando danos quanto à transparência nas operações junto à Receita Federal do Brasil e outros órgãos anuentes e atuantes no comércio internacional e danos tributários, ao IPI e as Contribuições Sociais (PIS/PASEP e Cofins), todos comprovados pelos dispositivos legislativos já bastante citados neste documento, sujeitando-se, portanto, à aplicação da penalidade em questão.

Por tudo que foi relatado, fica caracterizado que a empresa PROTECH ocultou os reais responsáveis pelas operações e os reais adquirentes das mercadorias importadas, ditas de sua própria importação, conforme demonstrado exaustivamente ao longo deste termo, sendo que, para as operações objeto da fiscalização em questão, os reais adquirentes dos bens identificados são a MEDICAL SHOP e a OBJETIVA, segundo a tabela resumo no subitem 4.24. Assim, quando da aplicação da pena de perdimento das mercadorias nos verdadeiros responsáveis pelas importações, a PROTECH figurará no pólo passivo da infração, como solidária, que será lavrada em processo administrativo fiscal próprio.

Relativamente às mercadorias informadas pela PROTECH como não vendidas, bem como àquelas para as quais esta fiscalização não dispõe de dados a respeito de suas saídas, a infração será apurada e a pena de perdimento lavrada também em processo administrativo fiscal próprio". (Termo de Verificação Fiscal, fls. 157 dos autos)

Já em relação à segunda infração, foi aplicada a multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, prevista no artigo 23, §3º do Decreto-lei nº 1.455/1976, nos seguintes termos:

"Por tudo que foi relatado, ficou caracterizado que a empresa PROTECH ocultou os reais responsáveis pelas operações e os reais adquirentes das mercadorias importadas, ditas de sua própria importação, e assim será punida com a pena de perdimento, relativamente às mercadorias retidas por esta fiscalização, conforme descrito no item 4 deste termo.

Ademais, para os bens declarados pela empresa como não vendidos e que, em diligência, não foram localizados no estabelecimento, para os quais não foi possível determinar os adquirentes das mercadorias, a legislação prevê a substituição da penalidade de perdimento pela aplicação de multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, na importação, pena que será aplicada, conforme determina o Art. 23, §3º do Decreto-lei nº 1.455/1976". (Termo de Verificação Fiscal, fls. 158 dos autos)

Além do contribuinte que praticou as operações de importação, Protech Implantes Especializados Ltda. ("Protech"), foram incluídos pela Fiscalização no lançamento, como sujeitos passivos solidários, os sócios-administradores da Protech, o Sr. Luiz Fernando Mendonça Leal e o Sr. Andre Luiz de Araujo Espindola, indicado-se como fundamento legal os artigos 124, 134 e 135 do CTN e o artigo 95 do Decreto-Lei nº 37/66.

Após a ciência do lançamento pelos sujeitos passivos, apenas a Protech apresentou Impugnação, que foi julgada totalmente improcedente pela 23ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo ("DRJ"), na sessão de julgamento do dia 16/12/2014, em acórdão que possui a seguinte ementa:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 07/12/2010

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

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

O objetivo pretendido pelos interessados atentou contra a legislação do comércio exterior por ocultar o real adquirente das mercadorias estrangeiras e consequentemente afastá-lo de toda e qualquer obrigação cível ou penal decorrente do ingresso de tais mercadorias no país.

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

A aplicação da pena de perdimento não deriva da sonegação de tributos, muito embora tal fato possa se constatar como efeito subsidiário, mas da burla aos controles aduaneiros, já que é o objetivo traçado pela Receita Federal do Brasil possuir controle absoluto sobre o destino de todos os bens importados por empresas nacionais.

Cessão de nome. Ocultação do verdadeiro interessado nas importações, mediante o uso de interposta pessoa.

A Autuada não possui capacidade financeira própria para suportar suas operações comerciais, utilizando-se de recursos aportados pela pessoa jurídica.

A conduta tipificada do importador de direito (INTERPOSTO) é de “ceder o nome” agindo em descompasso em relação à higidez do Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas”.

Dessa decisão, todos os sujeitos passivos foram intimados, conforme documentos acostados às fls. 2245-2246 (Aviso de Recebimento referente à Protech, no qual consta a data de ciência de 09/02/2015), fls. 2247-2248 (Aviso de Recebimento referente ao sócio-administrador Sr. Luiz Fernando Mendonça Leal) e fls. 2249 (Edital nº 10/2015, afixado para ciência do sócio-administrador Sr. André Luiz de Araújo Espíndola).

Todavia, novamente, apenas a Protech apresentou defesa, pela tempestiva interposição de Recurso Voluntário no dia 10/03/2015, conforme protocolo de fls. 2251, pelo qual requer que o Auto de Infração lavrado seja julgado nulo, pelos seguintes argumentos: **(i)** não haveria provas concretas da ocorrência de interposição fraudulenta de terceiros, pois toda a operação teria sido feito de forma clara e todos os impostos teriam sido devidamente recolhidos; **(ii)** seria inconstitucional a multa aplicada, por ter caráter confiscatório; **(iii)** e não poderiam ser cumuladas a multa prevista no artigo 23, §3º do Decreto-lei nº 1.455/1976, e a multa por cessão de nome prevista no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, pois, segundo a Recorrente, "ambos os artigos regulam a mesma matéria" e "entende-se que houve derrogação do artigo 23, inciso V, do Decreto Lei nº 1.455/1976, não podendo-se aplicar a cumulatividade com o artigo 33 da Lei nº 11.488/2007".

Em seguida, os autos foram remetidos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ("CARF"), sendo distribuídos à minha relatoria.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Augusto Fiel Jorge d' Oliveira

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos para a sua admissibilidade, de modo que dele tomo conhecimento.

Dos elementos levantados pela Fiscalização para imputar a ocorrência das infrações

A Fiscalização examinou minuciosamente 23 (vinte e três) operações de importação realizadas pela Recorrente, que foram registradas sob as seguintes Declarações de Importação: 1021413234, 1021870007, 1021870538, 1022216254, 1022220081, 1022220197, 1022627793, 1100597567, 1102022685, 1102495273, 1104275106, 1104292809, 1104850941, 1104964610, 1105027440, 1107879266, 1108680064, 1122608847, 1123744701, 1124513002, 1124556534, 1203139278 e 1207140424.

Desse conjunto de operações de importação, a Fiscalização entendeu ter existido a infração de cessão de nome prevista no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, aplicando a respectiva multa, em todas as operações de importação. Porém, a Fiscalização aplicou a multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, prevista no artigo 23, §3º do Decreto-lei nº 1.455/1976, apenas a um conjunto de 4 (quatro) operações de importação (1021870538, 1100597567, 1104275106 e 1104964610), naquelas em que as mercadorias foram declaradas pelo Recorrente como não vendidas, mas não foram localizadas no estabelecimento da empresa (fls. 161 dos autos), aparentemente sob o entendimento de que a multa se aplica exclusivamente em tais hipóteses, deixando de aplicar nas hipóteses de revenda de mercadorias, como ocorreu nas demais operações de importação.

Como se verifica no Termo de Verificação Fiscal de fls. 21 e seguintes ("TVF"), em todas as operações de importação, a exceção das operações de importação em que foi aplicada também a multa substitutiva do perdimento e da operação de importação registrada sob a Declaração de Importação nº 1104850941, que serão examinadas mais a frente, a Fiscalização chegou a conclusão que houve: **(i)** pagamento do contrato de câmbio com recurso proveniente de mútuo com empresa vinculada; **(ii)** suposta venda das mercadorias importadas integralmente para uma única empresa, também vinculada, após somente um dia do desembarço; **(iii)** ausência do recebimento financeiro pela suposta venda feita à empresa vinculada. Com relação a chamada pela Fiscalização "suposta venda", foi ainda constatado que **(iv)** sempre ocorria a suposta venda ou sem qualquer acréscimo de valor em relação ao registro da entrada, quando o valor de venda era abaixo do custo registrado na correspondente nota fiscal de entrada, ou com um baixo valor agregado, quando a diferença entre preço de entrada e saída variava entre 8,4% (oito vírgula quatro por cento) e 15% (quinze por cento).

Além disso, a Fiscalização aponta que o Recorrente, importador, declarou no campo "Dados Complementares" das Declarações de Importação que o responsável pelas informações era um funcionário, não da Recorrente, mas de outra empresa do mesmo grupo, a Medical.

Aliás, de acordo com a tabela resumo das operações de importação, a Fiscalização aponta que a Medical foi a adquirente em todas as operações de importação em

que se verificou a realização de uma venda posterior, com exceção da Declaração de Importação nº 021413234, em que foi apontada a Objetiva, também do mesmo grupo. Nessa mesma tabela, a Fiscalização indica como responsáveis pelos recursos para pagamento da operação de importação e/ou tributos nelas envolvidos as empresas Medical, Objetiva e Hospital São Lucas, todos do mesmo grupo da Recorrente.

As demais operações de importação seguiram, em termos gerais, a mesma forma das já descritas, porém, com as peculiaridades narradas a seguir.

Nas operações de importação registradas sob a Declarações de Importação nº 10/2187053-8 e 11/0496461-0, a importação foi realizada sem cobertura cambial, a primeira devido a um acordo entre as partes, pelo qual a Recorrente teria recebido um prêmio por atingir determinada quantidade de compra, a segunda, sem maiores detalhes a respeito da operação. Logo, não há que se falar em pagamento de contrato de câmbio com recurso proveniente de empresa vinculada, mas apenas de pagamento dos custos da importação. Assim, pela análise das contas bancárias da Recorrente, a Fiscalização identificou o mesmo *modus operandi* das demais operações de importação: *"uso de recursos das empresas vinculadas – no caso, MEDICAL e HOSPITAL SÃO LUCAS, para custeio das operações"* (fls. 47), para a primeira operação e recursos apenas da Medical na segunda. Contudo, de forma diferente das demais operações de importação, a Recorrente havia informado que os equipamentos importados não foram vendidos, apesar de a Fiscalização não os ter encontrado, ao comparecer no estabelecimento da Recorrente.

Nas operações de importação registradas sob as Declarações de Importação nº 11/0059756-7 11/0427510-6, a importação foi realizada com cobertura cambial, tendo a Fiscalização constatado que não só os tributos, mas também o contrato de câmbio teria sido custeado por terceiros, de recursos provenientes de contratos de mútuo com empresas vinculadas. Aqui, também a Recorrente informou que não havia vendido os bens importados, porém estes não foram localizados no estabelecimento da empresa.

Nessas quatro operações de importação, como afirmado anteriormente, em razão do fato de a empresa ter informado que não vendeu, mas a Fiscalização não ter encontrado as mercadorias no estabelecimento, foi aplicada a multa decorrente da conversão da pena de perdimento, além da multa por cessão de nome.

Por último, com relação à operação de importação registrada sob a Declaração de Importação nº 1104850941, também foi informado nos "Dados Complementares" da declaração que o responsável pelas informações era um funcionário, não da Recorrente, mas de outra empresa do mesmo grupo, a Medical. Segundo a Fiscalização, os recursos para pagamento de tributos e contratos de câmbio foram provenientes da Medical e não há lançamento a crédito registrando o efetivo recebimento de valores do valor da suposta venda. A diferença aqui é o destinatário das mercadorias e a conclusão da Fiscalização, que parece não ter identificado o ocultado, muito embora continue afirmando a existência de ocultação. Apesar de afirmar no TVF que a venda foi realizada parcialmente à empresa Sociedade Mercantil Centro Norte Ltda., a Fiscalização conclui *"para o caso em análise não restou comprovada a ocultação da SOCIEDADE MERCANTIL CENTRO NORTE LTDA como a real responsável/interessada na operação, embora tenha ficado evidente, mais uma vez, a utilização de recursos de empresa vinculada – MEDICAL, para quitação das obrigações das operações de importação"*.

Além desses elementos relativos às operações de importação, a Fiscalização destacou, pelo tamanho da sala ocupada pela Recorrente e pelo seu número de funcionários, que a mesma *"possuía estrutura física e funcional incompatíveis com a atividade a que*

supostamente se propunha, e com o volume de transações comerciais registradas em seu nome, restando evidente que a mesma fazia uso da estrutura das empresas vinculadas, primordialmente da MEDICAL, para atuar nas operações de importação" (fls. 142).

Da multa por cessão de nome

Como narrado, para todas as operações de importação, a Fiscalização lançou a multa por cessão de nome prevista no artigo 33, da Lei nº 11.488/2007, nos seguintes termos:

"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".

Pela redação do dispositivo, verifica-se que a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação, com um valor mínimo de R\$5.000,00 (cinco mil reais), é devida quando uma pessoa jurídica - exclui-se, de plano, as pessoas físicas - declara às autoridades aduaneiras que, em determinada operação de comércio exterior, é a real interveniente ou beneficiária, mas, na realidade, o real interveniente ou beneficiário é um terceiro, não declarado às autoridades, acobertado, portanto, pela pessoa jurídica acobertante, que acaba por ceder seu nome para que o terceiro pratique operações de comércio exterior.

Assim, exige-se para a cominação da penalidade apenas: **(i)** operação de comércio exterior realizada com acobertamento do real interveniente ou beneficiário; e **(ii)** acobertante seja pessoa jurídica. Não se exige aqui, de forma diversa do que ocorre com a penalidade prevista no artigo 23, §3º do Decreto-lei nº 1.455/1976, que a ocultação do sujeito passivo se dê *"mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros"*.

Como destacado no Acórdão nº 3401.003.174, de 17.05.2016, nos casos de ocultação do sujeito passivo, *"não há elemento que por si só possa levar a conclusão pela ocorrência ou não da interposição, devendo o julgador examinar todo um conjunto de elementos que possa levar, ao final da análise, à comprovação da ausência da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados para a realização da importação, em se tratando de interposição presumida, e à demonstração da ocorrência da fraude ou da simulação, nos demais casos"*. Do mesmo modo, nos casos de acobertamento do real interveniente ou beneficiário da operação de comércio exterior, não há um elemento que por si só possa atestar a ocorrência da infração em determinado caso concreto, mas sim a soma de diversos elementos, uns atuando em conjunto com outros, é que revelarão a existência da infração.

No presente caso, o Recorrente declarou às autoridades aduaneiras que realizou operações de importação por conta própria, ou seja, o Recorrente seria o próprio adquirente dos bens importados, realizando a importação com recursos próprios e por seu próprio risco. Já a Fiscalização afirma que teria ocorrido o acobertamento de terceiros e que o Recorrente teria realizado, na realidade, uma operação por conta e ordem de terceiros, que é aquela modalidade de importação em que o Recorrente apenas prestaria serviços (de logística,

aduaneiros, cotação de preços, intermediação) para o terceiro adquirente, que é a pessoa de onde provém os recursos para a realização da importação.

O conjunto de provas dos autos, a meu ver, ampara a aplicação da multa por cessão de nome, pois se verificou, na prática, que a Recorrente apenas foi colocada entre o verdadeiro interveniente ou beneficiário e o exportador, perante as autoridades aduaneiras, para figurar como importador. Dentre todo o conjunto probatório levantado pela Fiscalização, chama a atenção o fato de a Recorrente nunca receber pelas mercadorias importadas e revendidas e realizar as revendas, na maior parte dos casos, com margem de lucro negativa.

Se a Recorrente importasse por conta própria, assumisse o risco da operação de importação e depois revendesse no mercado interno os produtos importados, para o próprio desenvolvimento de seu objeto social, deveria a Recorrente praticar operações de compra e venda com terceiros, ainda que do mesmo grupo econômico. Porém, a transferência das mercadorias por preço inferior ao custo de importação, somado a ausência de qualquer pagamento, indicam que não houve qualquer operação de compra e venda e revelam que a Recorrente cedeu seu nome, para um terceiro, real interveniente ou beneficiário, praticar uma operação de importação.

Nos casos em que há margem de lucro, a Fiscalização aponta que seria uma margem muito baixa, sem muita agregação de valor de uma etapa para outra na cadeia comercial. Não concordo com essa acusação, até porque desprovida de comprovação de que uma margem de lucro de 15% (quinze por cento) seria incompatível com a comercialização daquele produto, naquele mercado. Porém, não se deve olhar para os elementos de forma isolada, mas para o conjunto probatório apresentado e, dessa forma, nos casos em que há ainda alguma margem, existem os outros elementos e um conjunto probatório que ampara o reconhecimento da ocorrência do acobertamento.

Em seu recurso, a Recorrente não é capaz de afastar as conclusões da Fiscalização. Não há nenhum explicação a respeito da falta de pagamento nem da margem praticada. O próprio modo de funcionamento da Recorrente que, para honrar seus compromissos nas operações de importação, dependia de uma série de empréstimos e não de suas atividades ordinárias de compra e venda, também não é explicado suficientemente. A Recorrente alega que pagou todos os tributos e que seu modelo de negócios prevê uma desverticalização das atividades das empresas do grupo, não havendo qualquer fraude ou simulação.

Contudo, a cominação da multa prevista no artigo 33, da Lei nº 11.488/2007 independe do pagamento ou não de tributos e da existência de fraude ou simulação.

Assim, não sendo os argumentos apresentados capazes de afastar a caracterização da infração de cessão de nome, deve ser mantida a multa cominada.

Da multa por conversão da pena de perdimento

No que se refere a um conjunto de 4 (quatro) operações de importação (1021870538, 1100597567, 1104275106 e 1104964610), a Fiscalização, além da multa por cessão de nome, aplicou a multa por conversão da pena de perdimento prevista no artigo 23 do Decreto Lei nº 1455/76, *in verbis*:

“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. (...)

“§ 1º - O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias.

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

§ 3º - 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”. (grifos nossos)

Como já narrado, a diferença dessas 4 (quatro) operações de importação para as demais é que, nessas, as mercadorias foram declaradas pelo Recorrente como não vendidas, mas não foram localizadas no estabelecimento da empresa (fls. 161 dos autos), apesar de o artigo 23, § 3º, prever a multa também nas hipóteses de mercadoria revendida, que seria o caso das demais.

De qualquer jeito, a partir da leitura desses dispositivos, percebe-se que a infração de dano ao erário decorrente da prática de ocultação do sujeito passivo ou real adquirente pode ser aferida de duas maneiras, de forma presumida ou comprovada.

Na hipótese de não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados para a realização da importação, presume-se que tenha havido uma interposição fraudulenta de terceiros, pois, a ausência de recursos por parte do importador para a realização da operação é um elemento eleito pela Lei como suficiente para considerar que os recursos utilizados tiveram origem em terceiro, que não apareceu perante os controles aduaneiros, a caracterizar a interposição ilegal.

Não sendo esse o caso, poderão as autoridades aduaneiras, com base em outros elementos, formar um conjunto de provas que demonstrem a ocorrência de fraude ou simulação com o intuito de interpor determinada pessoa entre o real adquirente e as autoridades fiscais, para que a primeira permaneça oculta aos olhos da fiscalização.

Pela leitura do Auto de Infração e do TVF, percebe-se que a Fiscalização seguiu a segunda linha. Não há qualquer fundamento legal apontando a interposição presumida nem a Fiscalização iniciou procedimento para declarar a inaptidão da empresa, pelo contrário, aplicou a multa por cessão do nome prevista no artigo 33, da Lei nº 11.488/2007.

Logo, a acusação é baseada no artigo 23, V, § 3º, do Decreto Lei nº 1455/76, devendo o Fisco comprovar a ocorrência de interposição fraudulenta. Nesses casos, como afirmado no Acórdão nº 3401.003.174, de 17.05.2016, “*muito embora a caracterização da interposição fraudulenta por si só constitua um dano ao erário passível de punição, não cabendo discussão quanto à identificação ou extensão do dano na sua ocorrência, penso que, na etapa anterior, para que se verifique a existência da própria interposição fraudulenta decorrente de simulação, a análise da existência de prejuízo, efetivo ou potencial, ao terceiro*”.

(Fazenda Pública) vinculado e decorrente do intuito de enganar o terceiro (Fazenda Pública), pode e deve ser um dos elementos a serem levados em consideração".

Dessa maneira, para a cominação da pena de perdimento ou da multa substitutiva, previstas no artigo 23 do Decreto Lei nº 1455/76, o Fisco deve provar não apenas a ocultação do sujeito passivo, mas que a mesma se deu com fraude ou simulação, o que, para esse último caso, importa demonstrar a existência do intuito de enganar o Fisco para a obtenção de uma vantagem indevida, normalmente em prejuízo à Fazenda Pública.

Por esse motivo, o Desembargador Antônio Albino Ramos de Oliveira, do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, assim se manifestou: *"O que se reprime, através da drástica pena de perdimento, é a fraude, o artifício malicioso para a ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, "inclusive a interposição fraudulenta de terceiros". Evidente que a infração deve ser grave em sua substância, e não sob o aspecto meramente formal. No caso concreto, porém, a despeito do esforço desenvolvido pela autoridade autuante, não vejo no procedimento da agravante qualquer objetivo fraudulento ou malicioso. Não atino onde esteja o dano ao erário, a justificar o confisco do equipamento importado".* (Agravo de Instrumento nº 2005.04.01.046205-1 / 0462051-57.2005.4.04.0000; publicado em 11/01/2006)

Contudo, no presente caso, apesar de a Fiscalização em diversas passagens do TVF afirmar a existência de uma simulação, entendo que não ficou provada a sua existência, pela ausência de demonstração de um intuito de enganar o Fisco e da existência de uma vantagem para o contribuinte e/ou prejuízo da Fazenda Pública, na realização das operações de importação figurando a Recorrente como importadora.

Inicialmente, como narrado no TVF, a informação prestada pelo Recorrente em todas as suas Declarações de Importação, nos "Dados Complementares", de que o responsável pelas informações era um funcionário, não da Recorrente, mas de outra empresa do mesmo grupo, a Medical, não é compatível com o comportamento daquele que tem o intuito ou deseja enganar o Fisco. Se o objetivo fosse ocultar um terceiro com um intuito malicioso, para enganar e dar prejuízo ao terceiro, fazendo-o crer que o importador agia por conta própria, não deveria o importador informar a quem pretende enganar que é auxiliado por funcionário da empresa ocultada.

A Fiscalização aponta a existência de uma simulação, em razão dos contratos de mútuo celebrados. Segundo a Fiscalização, a Recorrente agiu em simulação, pois tais contratos teriam sido feitos após as efetivas transferências de recursos, nos seguintes termos:

"Esse conjunto de fatos nos permite concluir que tais contratos de mútuo com as empresas vinculadas, por terem sido feitos após o início das efetivas transferências dos recursos, tenham sido celebrados com o intuito de justificar as transferências financeiras feitas com habitualidade entre as empresas vinculadas e a PROTECH, as quais, por representarem a principal origem dos recursos disponíveis da empresa, serviram para custear o funcionamento desta, incluindo-se as operações de comércio exterior, conforme demonstrado anteriormente. Essa relação é observável principalmente com a MEDICAL, com a qual a PROTECH celebrou contratos de mútuo em todos os meses de 2011, sendo claramente essa a principal fonte de receita da empresa. Ou seja, a empresa agiu com simulação ao fazer os contratos com o intuito de formalizar as transferências financeiras já anteriormente realizadas".

Em princípio, a divergência entre data de celebração do contrato de mútuo e data de transferência, por si só, não é capaz de atrair o reconhecimento de uma simulação no contrato, sendo possível que as partes tenham celebrado um mútuo de forma verbal e depois formalizado seus termos na forma escrita dias depois, pois, nos termos do artigo 107 do Código Civil, "a validade da declaração de vontade não dependerá de forma especial, senão quando a lei expressamente a exigir", não existindo tal sorte de exigência para o contrato de mútuo, à luz dos artigos 586 e seguintes do Código Civil.

No presente caso, a Recorrente recebeu os valores emprestados ao longo do mês e deixou para celebrar o contrato ao final do mês. Em tais ajustes, apesar de não constar que o empréstimo já havia se realizado em determinada quantia e constar, de forma equivocada, que o mutuante "emprestará" os recursos para o mutuário, penso que não é o caso de enquadramento do contrato no artigo 167, inciso III, do Código Civil, pois o ajuste é contemporâneo, ocorreu no mesmo mês da efetiva entrega do empréstimo, e a incorreção nas datas do instrumento não tem relação com o intuito de enganar o Fisco, até porque todas esses ajustes foram devidamente registrados na escrita contábil da Recorrente, não tendo sido apontado qual o negócio jurídico dissimulado pela formalização de tais contratos.

Outro ponto levantado pela Fiscalização para afirmar a existência de simulação é a declaração de que a operação foi por conta própria, quando, na realidade, a modalidade seria a de importação, por conta e ordem de terceiros. Assim, diz a Fiscalização que "*a PROTECH simulou ao declarar as importações como sendo próprias, restando caracterizada a ocultação dos reais responsáveis pelas operações e os reais adquirentes das mercadorias*" (fls. 148).

Contudo, entendo que esse elemento, por si só, não pode ensejar a aplicação da multa substitutiva do perdimento, tendo em vista que, isoladamente, não demonstra a existência de uma vantagem ao contribuinte e/ou prejuízo do Fisco.

Em outra passagem do TVF, o Fisco aponta um efetivo prejuízo decorrente da simulação por ele defendida, que consistiria na "quebra da cadeia do IPI". Segundo o Fisco, "*Assim, quando a importadora oculta o real adquirente, como no caso em análise da empresa PROTECH, há um dano tributário, pois a venda efetiva (com LUCRO), que é a do real adquirente oculto para seu cliente, se dará sem a incidência de IPI*" (fls. 155).

Aqui, realmente aparece um prejuízo ao Fisco e uma vantagem à Recorrente, que poderia ter motivado a realização das importações por uma empresa diversa da real adquirente e, em tese, poderia ensejar a configuração da infração. Porém, a alegação do Fisco é desacompanhada de provas. A multa substitutiva do perdimento é aplicada justamente nas operações em que a Recorrente informa que não realizou venda, mas o Fisco não localizou as mercadorias no estabelecimento. Não há qualquer prova por parte do Fisco de que a Recorrente efetivamente vendeu essas mercadorias, essas mercadorias foram vendidas pela adquirente da Recorrente e, nessa segunda operação de venda, tais mercadorias estivessem sujeitas ao pagamento do IPI, a demonstrar a vantagem em interpor a Recorrente na operação de importação.

Além da possibilidade de as mercadorias não terem sido revendidas pelas reais adquirentes das operações de importação, há a possibilidade de as mercadorias não estarem sujeitas ao pagamento de IPI, tendo em vista, como lembrado pela Recorrente, que "*os produtos importados pela Recorrente são isentos ou não se sujeitam ao imposto em sua quase*

totalidade, dada a essencialidade para a preservação da vida humana, da saúde e da funcionalidade motora do corpo humano".

Desse modo, o que justifica a cominação da multa é a existência de dano efetivo e não de dano em potencial e que não foi demonstrado.

Por último, a Fiscalização ainda aponta mais um prejuízo, dessa vez, relativo às contribuições para o PIS e COFINS, exposto conforme a seguir: *"Assim, quando a importadora oculta o real adquirente, como no caso em análise da empresa PROTECH, há outro dano tributário, pois a importadora, ao declarar que importa mercadoria para sua própria utilização, deixa de emitir a Nota Fiscal do serviço prestado, (qual seja a própria importação) que representa o ganho efetivo da importadora no caso de importação por conta e ordem de terceiros. Esse valor constante da Nota Fiscal de Serviços, conforme Art. 12, inciso I, é a base de cálculo para incidência das contribuições sociais reguladas pela IN SRF nº 247/2002"* (fls. 156).

É de se reconhecer que deixa de ser recolhido determinado valor a título das contribuições sobre a prestação de serviços do importador por conta e ordem em favor do terceiro. Porém, um valor muito maior a título das contribuições é recolhido, pela existência de uma pessoa interposta e, em decorrência, uma operação de compra e venda, entre o real importador e o exportador. Isso porque a base de cálculo nessa compra e venda, que corresponde aproximadamente ao valor da mercadoria, necessariamente é maior que a base de cálculo das contribuições na prestação de serviços sobre o qual deixaram de ser recolhidas as contribuições, um percentual do valor da operação de importação, mas que nunca chegará ao seu valor total.

Logo, não há prejuízo ao Fisco ou vantagem à Recorrente em proceder dessa maneira, pelo menos, em relação às contribuições, na forma levantada pela Fiscalização.

De todo o exposto, entendo que a Fiscalização não se desincumbiu de seu ônus de provar a ocorrência de interposição mediante simulação, pois não demonstrou que a ocultação se deu com o intuito de enganar e causar prejuízos ao Fisco, motivo pelo qual proponho desde já o afastamento da multa substitutiva de perdimento cominada no lançamento.

Da constitucionalidade e cumulação das penalidades

A Recorrente ainda alega a constitucionalidade da multa aplicada, pois sua aplicação em percentual superior a 20% (vinte por cento) a tornaria confiscatória, citando precedentes do Supremo Tribunal Federal ("STF") que abonariam a sua tese.

Porém, não merece prosperar essa alegação da Recorrente, diante do enunciado da Súmula CARF nº 02, pela qual: *"O CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária"*.

Outro argumento levantado pela Recorrente é quanto à cumulação da multa substitutiva da pena de perdimento e da multa por cessão de nome. A Recorrente defende que "ambos os artigos regulam a mesma matéria", assim, a sua aplicação conjunta é ilegal, por entender que houve derrogação do artigo 23, inciso V, do Decreto Lei nº 1.455/1976, não podendo aplicá-lo de forma cumulativa com o artigo 33 da Lei nº 11.488/2007.

Essa matéria, contudo, deixará de ser apreciada, diante do afastamento da multa substitutiva da pena de perdimento pelo Colegiado.

Conclusão

Pelo exposto, proponho ao Colegiado dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para manter o lançamento relativo à cominação da multa por cessão de nome e afastar o lançamento na parte que cominou a multa substitutiva da pena de perdimento.

É como voto.

Augusto Fiel Jorge d' Oliveira - Relator