



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

**Processo n°** 10111.721544/2012-57  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3802-004.033 – 2ª Turma Especial  
**Sessão de** 27 de janeiro de 2015  
**Matéria** Imposto sobre a Importação - II  
**Recorrente** D&F COMÉRCIO DE MATERIAIS ELÉTRICOS LTDA - ME  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II**

Data do fato gerador: 02/12/2012

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. MULTA SUBSTITUTIVA. PENA DE PERDIMENTO. ART. 23 DO DECRETO-LEI Nº 1.455/1976. INFRAÇÃO. MATERIALIDADE. PROVA DE NÃO-LOCALIZAÇÃO OU CONSUMO.

Não sendo possível a cominação da pena de perdimento da mercadoria, em razão da mesma já ter sido consumida ou não localizada, 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). A partir da vigência da Medida Provisória nº 497/2010 (27 de julho de 2010), convertida na Lei nº 12.350/2010, o mesmo se aplica nas hipóteses de revenda da mercadoria importada no mercado interno. Em se tratando de eventos ocorridos antes dessa alteração legislativa, a mera declaração de revenda da mercadoria no mercado interno é insuficiente para a aplicação da pena substitutiva. Matéria que pode ser conhecida de-ofício pela Turma Julgadora. Não existem provas da ocorrência de interposição fraudulenta de terceiros na operação de comércio exterior.

Recurso Voluntário Provido.

Crédito Tributário Exonerado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Votaram pelas conclusões os conselheiros Mércia Helena Trajano Damorim, Francisco José Barroso Rios e Waldir Navarro Bezerra.

(assinado digitalmente)

MÉRCIA HELENA TRAJANO DAMORIM - Presidente.

(assinado digitalmente)

SOLON SEHN - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Mércia Helena Trajano Damorim (Presidente), Francisco José Barroso Rios, Solon Sehn, Waldir Navarro Bezerra, Bruno Mauricio Macedo Curi e Cláudio Augusto Gonçalves Pereira.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de decisão da 23ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo/SP - I, que julgou improcedente, por maioria de votos, a impugnação apresentada pelo Recorrente, em acórdão assim ementado (fls. 779 e ss.):

*ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA*

*Data do fato gerador: 02/12/2012*

*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.*

*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.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido.*

O auto de infração impugnado cominou à D&F COMÉRCIO DE MATERIAIS ELÉTRICOS LTDA - ME a multa prevista no art. 23, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas, em solidariedade com o VET FREIGHT COMÉRCIO INTERNACIONAL LTDA.

A interposição fraudulenta (art. 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976), conforme destacado na decisão recorrida, teria sido assim caracterizada:

[...] Relata a Fiscalização que a autuada foi identificada como uma das reais adquirentes dos produtos importados pela empresa VET FREIGHT COMÉRCIO INTERNACIONAL LTDA. que, mediante interposição fraudulenta, ocultou nas declarações de importações

registradas em seu nome os reais encomendantes/destinatários/adquirentes de mercadorias importadas, relativamente os anos de 2009, 2010 e 2011; a autuada adquiriu diversos produtos relacionados nas declarações de importação (DI) nºs 09/17044414 e 09/17044430, da VET FREIGHT; examinando as operações de importação da autuada a partir da documentação por ela entregue em atendimento ao Termo de Início de Fiscalização nº 110/2012, concluiu a fiscalização que houve a prática da importação por conta e ordem de terceiro ou por encomenda, em que a empresa D&F teve seu nome ocultado como real adquirente de diversos produtos relacionados nas mencionadas declarações de importação, constituindo tal situação como dano ao Erário e punível com pena de perdimento, nos termos do art. 23, inciso V, §1º, do Decreto-lei nº 1.455/1976, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002; à vista da declaração da D&F de que os produtos foram vendidos, aplica-se a multa equivalente ao valor aduaneiro, conforme §3º do mesmo dispositivo legal.

Portanto, em síntese, a caracterização da infração foi assentada: (a) no fato da entrada dos produtos na VET FREIGHT era seguida da revenda a D&F; (b) na ausência de margem de lucro ou venda com prejuízo; (c) na circunstância dos produtos importados nas Declarações de Importação nº 09/1704441-4 e 09/1704443-0 terem sido quase que integralmente adquiridos pela D&F (fls. 19-24).

Este entendimento foi mantido, por maioria de votos, pela DRJ.

A Recorrente, nas razões de fls. 823-841, alega que não há provas concretas da sua participação nos atos praticados pela VET FREIGHT COMÉRCIO INTERNACIONAL LTDA., já que apenas adquiriu as mercadorias quando as mesmas já estavam internalizadas. Neste sentido, citou o voto vencido da DRJ, requerendo que o mesmo seja acolhido no julgamento do Recurso. Requer o conhecimento e provimento do recurso voluntário.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Solon Sehn

A Recorrente foi intimada em 07/02/2014 (fls. 817), ao passo que o recurso foi protocolizado em 07/03/2014 (fls. 823), dentro do prazo legal. Assim, presentes os demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/1972, o recurso voluntário pode ser conhecido.

De acordo com o art. 23, V, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, na redação da Lei nº 10.637/2002:

*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.*

[...]

§ 3º *A pena prevista no § 1º converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida.*

Por outro lado, a partir da vigência da Medida Provisória nº 497/2010, convertida na Lei nº 12.350/2010, a pena substitutiva também passou a ser cabível nos casos de revenda da mercadoria importada:

§ 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 20 de dezembro de 2010).*

Inicialmente, a fim de evitar equívocos de ordem semântica, cumpre verificar o sentido em que os termos *simulação*, *fraude* e *interposição fraudulenta* são empregados no art. 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976. Nesse sentido, importa destacar que, segundo ensina a doutrina civilista, *simulação* constitui um defeito do negócio jurídico (vício social) no qual as partes, agindo em conluio, emitem declaração de vontade enganosa no intuito produzir efeitos jurídicos diversos dos ostensivamente indicados<sup>1</sup>. Se a simulação visa prejudicar terceiros, no que também está compreendida a intenção de lesar o fisco, será denominada *maliciosa* ou *fraudulenta*<sup>2</sup>. A *interposição de pessoas*, por sua vez, nada mais é do que uma espécie de simulação, caracterizada pela presença de um *testa-de-ferro* - denominado *presta-nome* ou *homem de palha* ou, em linguagem mais atual, *laranja* - que adquire, extingue ou modifica direitos para um terceiro oculto<sup>3</sup>. Ambas não se confundem com a *fraude*, porque nesta o negócio jurídico praticado é real, e não simulado. As partes pretendem o que declararam, cumprindo a lei em sua literalidade, porém, violando-a finalisticamente<sup>4</sup>.

A partir dessa diferenciação, nota-se que a parte final inciso V do art. 23, quando faz referência aos meios de ocultação ("*mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros*") não está tratando propriamente da *fraude* no sentido empregado pela doutrina civilista. Mas da *simulação fraudulenta* ou, mais precisamente, da

<sup>1</sup> "Como o erro, a simulação traduz uma inverdade. Ela caracteriza-se pelo intencional desacordo entre a vontade interna e a declarada, no sentido de criar, aparentemente, um ato jurídico que, de fato, não existe, ou então oculta, sob determinada aparência, o ato realmente querido. Como diz CLOVIS, em forma lapidar, é a declaração enganosa da vontade, visando a produzir efeito diverso do ostensivamente indicado." (MONTEIRO, Washington de Barros. Curso de direito civil: parte geral. 31. ed. São Paulo: Saraiva, v.1, 1993, p. 207). Na mesma linha, cf.: VENOSA, Sílvio de Salvo. Direito civil: parte geral. 5. ed. São Paulo: Atlas, v. 1, 2005, p. 547 e ss.; RODRIGUES, Sílvio. Direito civil: parte geral. 27. ed. São Paulo: Saraiva, v. 1, 1997, p. 220; DINIZ, Maria Helena. Curso de direito civil brasileiro: teoria geral do direito civil. 14. ed. São Paulo: Saraiva, v. 1, 1998, p. 288.

<sup>2</sup> RODRIGUES, op. cit. p. 225: "Se as partes, todavia, foram conduzidas à simulação com o propósito de prejudicar terceiros, ou de burlar o fisco, ou de ilidir a incidência de lei cogente, surge a figura da simulação maliciosa ou culpada, também chamada fraudulenta".

<sup>3</sup> VENOSA, op. cit., p. 552.

<sup>4</sup> RODRIGUES, op. cit., p. 226; VENOSA, op. cit., p. 559

*simulação fraudulenta por interposição de pessoas*, uma vez que, na fraude, não há uma ocultação, mas um negócio jurídico real.

Vale lembrar que o propósito do tipo infracional é coibir a ocultação do real adquirente da mercadoria na importação ou do vendedor da mercadoria na exportação. Trata-se de regra de especial relevância, à medida que a ocultação dos sujeitos envolvidos nas operações de comércio exterior pode estar associada à prática de crimes de “lavagem” ou ocultação de bens, direitos e valores, tipificados na Lei nº 9.613/1998. Além disso, ao dificultar o controle da valoração aduaneira e do preço de transferência praticado entre partes relacionadas, a ocultação proporciona a redução indevida dos tributos incidentes da importação (IPI, II, PIS/Pasep, Cofins, Icms), do IPI devido na comercialização no mercado interno da mercadoria importada e do Iripj e da Csl. É evidente, portanto, que o dispositivo, ao pressupor a ocultação ilícita, se refere à *simulação fraudulenta*.

Logo, nas operações de importação, a infração é caracterizada sempre que um determinado sujeito passivo - denominado *importador oculto* -, visando a evasão dos órgãos de fiscalização, age em conluio com outrem - *importador ostensivo* - para que este figure formalmente como importador e omita a identificação do real adquirente perante as autoridades competentes.

A natureza fraudulenta pode ser provada por qualquer meio admitido pela ordem jurídica, sendo presumida, nos termos do § 2º do art. 23, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, sempre que o importador não for capaz de comprovar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na operação:

*Art. 23. [...]*

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

Com base nesse dispositivo, alguns julgados do Carf têm operado com a diferenciação entre *interposição fraudulenta comprovada* e *interposição fraudulenta presumida* (cf. nesse sentido, Acórdãos nº 3102-00.582 e nº 3102-00.589 - 3ª S. 1ª C. 2ª TO). Entende-se, contudo, que não há duas modalidades de interposição. O § 2º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976 apenas estabelece uma regra de presunção relativa, que constitui uma técnica de inversão do ônus da prova e não implica qualquer consequência no regime jurídico do instituto. Aplica-se, em qualquer caso, com ou sem presunção, a pena de perdimento da mercadoria ou, nas hipóteses do § 3º do art. 23, a multa substitutiva ao importador ostensivo. Por outro lado, sendo identificado o real adquirente (*importador oculto*), este responderá solidariamente com o *importador ostensivo* pelo pagamento da multa substitutiva, na condição de *coautor* da infração *ex vi* art. 95, I, do Decreto-Lei nº 37/1966:

*Art.95. Respondem pela infração:*

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

Também respondem solidariamente pelo pagamento da multa qualquer outra pessoa que, sem ser coautor, se beneficie com a infração, ou se enquadre dos demais incisos do art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966, quando aplicáveis. Nessa linha, destaca-se o seguinte julgado da 1ª Turma Ordinária, da 2ª Câmara, da Terceira Seção de Julgamento do Carf:

[...]

**INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS.  
RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS PELA INFRAÇÃO.**

*Caracterizada a interposição fraudulenta de terceiros, uma vez que não houve comprovação da origem, disponibilidade e transferência de recursos empregados por parte de todas as empresas que participaram da operação de importação, respondem solidariamente pela penalidade aplicada todas as empresas que concorreram para sua prática, ou dela se beneficiaram.*

*Recurso Voluntário Negado.*

*(Acórdão 3201-00.168. 3ª S. 2ª C. 1ª TO. Rel. Conselheiro Celso Lopes Pereira Neto. S. 30/08/2011. gn.)*

Além da pena substitutiva, o importador ostensivo está sujeito à multa de 10% da operação acobertada, nos termos do art. 33 da Lei nº 11.488/2007:

*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<sup>5</sup>.*

O art. 33 da Lei nº 11.488/2007, em razão da diversidade de objetividade jurídica das infrações, ao contrário do que foi alegado pelo Recorrente, não afastou a possibilidade da cominação cumulativa da multa substitutiva, na linha do seguinte precedente dessa 2ª Turma Especial, de nossa relatoria:

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Data do fato gerador: 30/04/2009*

*NULIDADE. FALTA DE MOTIVAÇÃO DO ACÓRDÃO RECORRIDO. PRELIMINAR REJEITADA.*

*A autoridade julgadora não está obrigada a contraditar todos os argumentos de defesa aduzidos na peça impugnatória, sendo suficiente que os fundamentos jurídicos apresentados sejam claros e congruentes no sentido de justificar a decisão proferida.*

**INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO EM MULTA. MULTA SUBSTITUTIVA DA PENA DE PERDIMENTO. ART. 23 DO DECRETO-LEI**

<sup>5</sup> "Art. 81. Poderá, ainda, ser declarada inapta, nos termos e condições definidos em ato do Ministro da Fazenda, a inscrição da pessoa jurídica que deixar de apresentar a declaração anual de imposto de renda em um ou mais exercícios e não for localizada no endereço informado à Secretaria da Receita Federal, bem como daquela que não exista de fato .

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

**Nº 1.455/1976. MULTA DE 10% DO VALOR DA OPERAÇÃO. ART. 33 DA LEI Nº 11.488/2007. 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 complemente 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. Precedentes do Carf.*

*Recurso Voluntário Negado.*

*Crédito Tributário Mantido.*

*(Acórdão 3802-00.667. 3ª S. 2ª C. 2ª TE. Rel. Conselheiro Solon Sehn. S. 30/08/2011. gn.)*

Ambas, portanto, aplicam-se cumulativamente, consoante interpretação igualmente adotada nos seguintes julgados da 1ª e 2ª Turmas Ordinárias da 1ª Câmara:

[...]

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Período de apuração: 09/01/2004 a 11/02/2006*

**DANO AO ERÁRIO. OCULTAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO, DO REAL VENDEDOR, COMPRADOR OU DE RESPONSÁVEL PELA OPERAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO.**

*O Dano ao Erário decorrente da ocultação das partes envolvidas na operação comercial que fez vir a mercadoria do exterior é hipótese de infração “de mera conduta”, que se materializa quando o sujeito passivo oculta nos documentos de habilitação para operar no comércio exterior, bem assim na declaração de importação e nos documentos de instrução do despacho, a intervenção de terceiro, independentemente do prejuízo tributário ou cambial perpetrado.*

*Descabida, por outro lado, a pretensão de condicionar a caracterização da inflação à conclusão do processo administrativo de inaptidão da inscrição da pessoa jurídica apontada como responsável pela ocultação.*

*CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO EM MULTA.  
HIPÓTESES.*

*A conversão da Pena de Perdimento em multa poderá ser levada a efeito sempre que as mercadorias sujeitas àquela penalidade tiverem sido dadas a consumo, por meio da sua comercialização.*

*REFLEXO DO ART. 33 DA LEI Nº 11.488, DE 2007 SOBRE O INCISO V DO ART. 23 DO DECRETO-LEI Nº 1.475, DE 1976. AUSÊNCIA.*

*O art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007 não produz qualquer reflexo sobre a imposição da pena de perdimento ou multa substitutiva à hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação. Jurisprudência.*

*Recursos de Ofício Provido e Voluntário Negado.*

*(Acórdão nº 3102-00.662 - 3ª S. 1ª C. 2ª TO. Rel. Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro. S. 24/05/2010):*

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO-II*

*Período de apuração: 10/09/2003 a 08/06/2005*

*INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS, DANO AO ERÁRIO, CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO EM MULTA.*

*O dano ao erário nas infrações enumeradas no caput do artigo 23 do Decreto-lei 1.455, de 1976, com as modificações introduzidas pela Lei 10.637, de 2002, não é fato típico para a exigência da multa cominada no artigo 33 da Lei 11.488, de 2007, substitutiva da inaptidão do CNPJ de sociedades empresárias inidôneas.*

*Recurso de Ofício Provido.*

*(Acórdão 3101-00.431. 3ª S. 1ª C. 1ª TO. Rel. Conselheiro Tarásio Campeio Borges. S. 25/05/2010).*

Desse modo, não sendo possível a cominação da pena de perdimento da mercadoria, em razão da mesma já ter sido consumida ou não localizada, sendo identificado o *importador oculto*, 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 coautor, 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.

O mesmo se aplica na hipótese de não identificação do importador oculto, quando a interposição fraudulenta for caracterizada em decorrência da aplicação da regra de presunção de prevista no § 2º do art. 23, do Decreto-Lei nº 1.455/1976. A única diferença é que ficará prejudicada a aplicação da responsabilidade solidária ao coautor da infração (Decreto-Lei nº 37/1966, art. 95).

Vale ressaltar ainda que, consoante destacado inicialmente, a partir da vigência da Medida Provisória nº 497/2010 (27 de julho de 2010), convertida na Lei nº

12.350/2010, a pena substitutiva do perdimento também passou a ser cominada nas hipóteses de revenda da mercadoria importada no mercado interno.

No presente caso, após entender caracterizada a interposição fraudulenta na operação de comércio exterior, a autoridade lançadora aplicou a pena substitutiva do perdimento assentada no seguinte fundamento (fls. 24):

[...]

*- pena de perdimento de mercadoria, em consonância ao art. 23, inciso V, § 1º do Decreto-lei no 1.455/1976, com a redação dada pela Lei no 10.637/2002, sendo que neste caso, devido a declaração da D&F de que os produtos importados foram vendidos, aplicar-se-á a multa equivalente ao valor aduaneiro, pelo disposto no art. 23, inciso V, § 3º do Decreto-lei nº 1.455/1976, também incluído pela Lei nº 10.637/2002.*

A pena, como se vê, foi cominada em face de declaração de venda da mercadoria pela empresa D&F, fato que, conforme ressaltado, somente constitui hipótese de incidência da sanção após 27 de julho de 2010, data da edição da Medida Provisória nº 497/2010 (27 de julho de 2010), convertida na Lei nº 12.350/2010, que alterou o § 3º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, nos seguintes termos:

*§ 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.*

Antes dessa alteração legislativa, vigorava a redação decorrente da Lei nº 10.637/2002, que autorizava a cominação da pena substitutiva apenas diante de prova de não localização ou consumo do bem importado:

*Art. 23. [...]*

*§ 3º A pena prevista no § 1º converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida.*

Nesse período, assim, entendia-se que a simples declaração de revenda não seria suficiente para a aplicação da pena substitutiva, consoante precedente relatado pelo eminente Conselheiro Corintha Oliveira Machado:

*MULTA DECORRENTE DE PERDIMENTO DA MERCADORIA. A conversão da pena de perdimento em multa pressupõe, além do dano ao erário, a não localização ou consumo da mercadoria, porém, isso não significa que deva existir, sempre, a abertura de um processo de perdimento, o qual será extinto só após inúmeras tentativas de localização da mercadoria, e sim que deve haver no processo (da multa convertida decorrente de perdimento) lastro documental*

*acompanhando o auto de infração com provas cabais da não localização, ou do consumo, da mercadoria. [...].*

*(3º CC. 2ª C. Acórdão 302-39997. Rel. Cons. Corinθο Oliveira Machado. S. 09/12/2008)*

Por outro lado, considerando que a materialidade da infração ocorre no registro da Declarações de Importação (fls. 486 e 491), nota-se que, no presente caso concreto, os eventos infracionais ocorreram em 02/12/2009, ou seja, antes da vigência da MP nº 497/2010. Logo, à medida que não se pode aplicar retroativamente a legislação que altera a tipificação das penalidades (Código Tributário Nacional, art. 106 e ss.), entende-se que a autoridade lançadora não poderia ter cominado validamente a pena substitutiva apenas com base em declaração de venda das mercadorias importadas, inclusive porque a venda não implica necessariamente a impossibilidade de localização nem o consumo do bem.

Ademais, não existem provas da ocorrência de interposição fraudulenta de terceiros na operação de comércio exterior.

Neste sentido, cumpre destacar inicialmente a fundamentação adotada no auto de infração (fls. 19-24):

*[...]*

*No que tange às operações de importações envolvendo a D&F, considerando o processo que originou a autuação da VET FREIGHT e a documentação entregue pela D&F, solicitada no Termo de Início de Fiscalização nº 110/2012, eis alguns comentários:*

#### ***Declaração de Importação 09/1704441-4***

*Esta declaração de importação foi registrada em 02 de dezembro de 2009, no valor de R\$ 22.469,76, constando como importadora e adquirente a empresa VET FREIGHT, informando a entrada de 11 modelos de lâmpadas fluorescentes, no total de 93.500 unidades.*

*O desembarço ocorreu em 03 de dezembro de 2009 pelo canal verde de seleção aduaneira.*

*No dia seguinte, a entrada dessas mercadorias foi registrada no estabelecimento da VET FREIGHT, pela Nota Fiscal de Entrada nº 2, de 04/12/2009. No mesmo dia, 6 dos 11 modelos de lâmpadas fluorescentes dessa DI (31.504 unidades) foram vendidos à D&F, conforme Nota Fiscal de Saída nº 10.*

*Todas essas informações – entrada e saída de mercadorias no mesmo dia, sendo 1 dia após o desembarço – nos permitem supor a prática da importação por conta e ordem de terceiro ou por encomenda, no sentido de que a transação foi previamente acordada, mas sem o atendimento do disposto na legislação a respeito do assunto.*

*A empresa D&F documentou a entrada dos produtos em seu livro de Registro de Entradas, identificando-a com o valor da Nota Fiscal de Saída nº 10, de R\$ 28.905,77, de 04/12/2009. Ademais, tal valor está computado no livro de Registro de Apuração de ICMS, no total referente aos itens “Compra para comercialização” e “Entradas de Outros Estados”.*

Contabilmente, essa compra foi registrada a crédito na conta Caixa (1.1.1.1.01.0001), Lançamento 1014 sem informação de Contra-Partida e tendo como Histórico "Valor Pago por Entradas a Vista" no valor de R\$ 44.031,69, que faz referência ao somatório dos valores de R\$ 28.905,77 e de R\$ 15.125,92, este último será tratado na seqüência, relativo à DI 09/1704443-0. As informações descritas neste parágrafo e no anterior confirmam a D&F como a adquirente, de fato, de 6 dos 11 modelos de lâmpadas fluorescentes (31.504 unidades), relacionadas na DI sob análise.

Adicionalmente, verificou-se que as margens de lucro adotadas pela VET FREIGHT na suposta venda dos referidos bens à D&F são extremamente baixas, caracterizando a presente operação de importação como uma simples transferência de mercadorias, previamente negociadas:

Descrição de mercadoria	Qtde (unidades)	BC II (R\$)	II (R\$)	IPI (R\$)	PIS (R\$)	COFINS (R\$)	ICMS (R\$)
3UTT 26W 6400K - LAMPADA FLUORESCENTE	10.000	2.975,85	535,65	526,72	68,09	313,63	970,23
3UTT 26W 2700K - LAMPADA FLUORESCENTE	3.000	892,76	160,7	158,02	20,43	94,09	291,07
3U 30W 6400K - LAMPADA FLUORESCENTE	10.000	3.501,00	630,18	619,68	80,11	368,98	1.141,45

Descrição de mercadoria	Qtde (unidades)	BC II (R\$)	II (R\$)	IPI (R\$)	PIS (R\$)	COFINS (R\$)	ICMS (R\$)
3U 30W 2700K - LAMPADA FLUORESCENTE	3.000	1.050,30	189,05	185,9	24,03	110,69	342,43
4UTT 50W 6400K - LAMPADA FLUORESCENTE	5.000	2.013,08	362,35	356,31	46,06	212,16	656,33
8U 210W 6400K - LAMPADA FLUORESCENTE	504	264,68	47,64	46,85	6,06	27,89	86,29

Descrição de mercadoria	Dispêndio (custo) total (R\$)	Dispêndio (custo) unitário (R\$)	Preço de venda (R\$)	Margem de lucro (%)
3UTT 26W 6400K - LAMPADA FLUORESCENTE	5.390,17	0,54	0,62	15,02
3UTT 26W 2700K - LAMPADA FLUORESCENTE	1.617,07	0,54	0,62	15,02
3U 30W 6400K - LAMPADA FLUORESCENTE	6.341,40	0,63	0,70	10,39
3U 30W 2700K - LAMPADA FLUORESCENTE	1.902,40	0,63	0,70	10,39
4UTT 50W 6400K - LAMPADA FLUORESCENTE	3.646,29	0,73	0,78	6,96
8U 210W 6400K - LAMPADA FLUORESCENTE	479,41	0,95	0,98	3,03

### **Declaração de Importação 09/1704443-0**

A presente declaração de importação foi registrada em 02 de dezembro de 2009, no valor de R\$ 30.427,85, constando como importadora e adquirente a empresa VET FREIGHT, informando a entrada de 20 modelos de pisca-pisca natalinos, totalizando 27.044 unidades; de 6.000 unidades de material para reposição – emenda; e de 1.100 unidades de sequencial para mangueira.

O desembaraço de tais produtos ocorreu em 03 de dezembro de 2009 pelo canal verde de seleção aduaneira.

No dia seguinte, a entrada dessas mercadorias foi registrada no estabelecimento da VET FREIGHT, pela Nota Fiscal de Entrada nº 3, de 04/12/2009. No mesmo dia, 10 dos 20 modelos de pisca-pisca natalinos dessa DI (1.120 unidades); 6.000 unidades de material para reposição – emenda; e 1.100 unidades de sequencial para mangueira, foram vendidos à D&F, conforme Nota Fiscal de Saída nº 6.

Todas essas informações – entrada e saída de mercadorias no mesmo dia, sendo 1 dia após o desembarço – nos permitem supor a prática da importação por conta e ordem de terceiro ou por encomenda, no sentido de que a transação foi, novamente, previamente acordada, mas sem o atendimento do disposto na legislação a respeito do assunto.

A empresa D&F documentou a entrada dos produtos em seu livro de Registro de Entradas identificando-a com o valor da Nota Fiscal de Saída nº 6, de R\$ 15.125,92, de 04/12/2009. Ademais, tal valor está computado no livro de Registro de Apuração de ICMS, no total referente aos itens “Compra para comercialização” e “Entradas de Outros Estados”.

Contabilmente, essa compra foi registrada a crédito na conta Caixa (1.1.1.1.01.0001), Lançamento 1014 sem informação de Contra-Partida e tendo como Histórico “Valor Pago por Entradas a Vista” no valor de R\$ 44.031,69, que faz referência ao somatório dos valores de R\$ 15.125,92 e de R\$ 28.905,77, este último tratado anteriormente, relativo à DI 09/1704441-4. As informações descritas neste parágrafo e no anterior confirmam a D&F como a adquirente, de fato, dos 10 modelos de pisca-pisca natalinos (1.120 unidades), de 6.000 unidades de material para reposição – emenda e de 1.100 unidades de sequencial para mangueira, relacionados na DI sob análise.

Adicionalmente, verificou-se que as margens de lucro aplicadas pela VET FREIGHT na suposta venda dos referidos bens à D&F são baixas ou inexistentes, caracterizando a presente operação de importação como uma simples transferência de mercadorias, previamente negociadas:

Descrição de mercadoria	Qtde (unid.)	BC II (R\$)	II (R\$)	IPI (R\$)	PIS (R\$)	COFINS (R\$)	ICMS (R\$)
MATERIAL PARA REPOSICAO - EMENDA	6.000	2.836,19	510,50	502,00	64,89	298,90	924,69
10MTS SEQUENCIAL PARA MANGUEIRA	1.000	2.127,01	382,85	376,47	48,66	224,16	693,47
SEQUENCIAL PARA MANGUEIRA	100	200,88	36,16	35,56	4,60	21,17	65,50
PISCA-PISCA NATALINO TIPO MANGUEIRA	30	53,18	9,57	9,41	1,22	5,60	17,34
PISCA-PISCA NATALINO TIPO MANGUEIRA	30	53,18	9,57	9,41	1,22	5,60	17,34
PISCA-PISCA NATALINO TIPO MANGUEIRA AMARELO 2 FIOS	100	165,44	29,78	29,28	3,79	17,44	53,94
PISCA-PISCA NATALINO TIPO MANGUEIRA AMARELO LED	30	53,18	9,57	9,41	1,22	5,60	17,34
PISCA-PISCA NATALINO TIPO MANGUEIRA AZUL 2 FIOS	100	165,44	29,78	29,28	3,79	17,44	53,94
PISCA-PISCA NATALINO TIPO MANGUEIRA AZUL LED	30	53,18	9,57	9,41	1,22	5,60	17,34
PISCA-PISCA NATALINO TIPO MANGUEIRA BRANCO 2 FIOS	500	827,20	148,90	146,41	18,93	87,18	269,70
PISCA-PISCA NATALINO TIPO MANGUEIRA BRANCO LED	100	177,26	31,91	31,37	4,06	18,68	57,79
PISCA-PISCA NATALINO TIPO MANGUEIRA COLORIDO 2 FIOS	100	165,44	29,78	29,28	3,79	17,44	53,94
PISCA-PISCA NATALINO TIPO MANGUEIRA VERMELHO 2 FIOS	100	165,44	29,78	29,28	3,79	17,44	53,94

Descrição de mercadoria	Dispêndio (custo) total (R\$)	Dispêndio (custo) unitário (R\$)	Preço de venda (R\$)	Margem de lucro (%)
MATERIAL PARA REPOSICAO - EMENDA	5.137,17	0,86	1,19	38,99
10MTS SEQUENCIAL PARA MANGUEIRA	3.852,62	3,85	2,93	(23,95)
SEQUENCIAL PARA MANGUEIRA	363,87	3,64	2,80	(23,05)
PISCA-PISCA NATALINO TIPO MANGUEIRA	96,32	3,21	2,56	(20,26)
PISCA-PISCA NATALINO TIPO MANGUEIRA	96,32	3,21	2,56	(20,26)
PISCA-PISCA NATALINO TIPO MANGUEIRA AMARELO 2 FIOS	299,67	3,00	2,43	(18,91)
PISCA-PISCA NATALINO TIPO MANGUEIRA AMARELO LED	96,32	3,21	2,56	(20,26)
PISCA-PISCA NATALINO TIPO MANGUEIRA AZUL 2 FIOS	299,67	3,00	2,43	(18,91)
PISCA-PISCA NATALINO TIPO MANGUEIRA AZUL LED	96,32	3,21	2,56	(20,26)
PISCA-PISCA NATALINO TIPO MANGUEIRA BRANCO 2 FIOS	1.498,32	3,00	2,43	(18,91)
PISCA-PISCA NATALINO TIPO MANGUEIRA BRANCO LED	321,07	3,21	2,56	(20,27)
PISCA-PISCA NATALINO TIPO MANGUEIRA COLORIDO 2 FIOS	299,67	3,00	2,43	(18,91)
PISCA-PISCA NATALINO TIPO MANGUEIRA VERMELHO 2 FIOS	299,67	3,00	2,43	(18,91)

*Por tudo, constatou-se que as empresas VET FREIGHT e D&F adotaram a prática da importação por conta e ordem de terceiro ou por encomenda, a primeira como importadora e a segunda como adquirente/encomendante, contudo, sem respeitar as premissas legais para tais situações, amplamente expostas no item 2.*

A interposição, como se vê, foi assentada no fato da venda das mercadorias terem ocorrido no mesmo dia ou dia subsequente à entrada dos produtos na importadora, bem como na suposta lucratividade reduzida ou inexistente na operação.

Entende-se, porém, que tais elementos são insuficientes para a caracterização da infração. Com efeito, a margem de lucro reduzida e a proximidade da remessa dos produtos importados ao adquirente (ocorrida no mesmo dia e, em alguns casos, no dia seguinte à entrada no estabelecimento da importadora) são justificados em razão da natureza das mercadorias: produtos sazonais (natalinos), adquiridos na primeira semana do mês de dezembro de 2009 (fls. 481-482). Não é razoável, destarte, presumir que a importadora teria agido ilicitamente apenas porque promoveu, nas vésperas do natal, uma venda com margem reduzida e em curto espaço de tempo de parte de produtos natalinos importados, inclusive porque a adquirente é comerciante varejista, ou seja, também deveria vender os produtos a consumidores finais.

Ademais, como bem destacou o voto vencido na DRJ, não foi demonstrada pela fiscalização a existência de prévia negociação entre as partes; as empresas não apresentavam qualquer relação ou vínculo societário; apenas parte das mercadorias importadas foram vendidas à empresa qualificada como importadora oculta (houve, portanto, outros adquirentes no mercado nacional, o que infirma a alegação de prévio direcionamento da importação); a margem de lucro é perfeitamente aceitável; o repasse dos valores da VET FREIGHT para D&F ocorreu após a efetivação da venda:

[...]

Equivocado o entendimento que o fato da não apresentação dos documentos prévios de que entre a autuada e a empresa VET FREIGHT tivesse contratado operação por conta e ordem ou por encomenda configura infração de dano ao erário de que trata o art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/76, porquanto não devidamente comprovados.

De observar que a impugnação refuta não só a prévia negociação da autuada com a mencionada importadora, tanto que a não apresentação de documento nesse sentido não foi apresentada, justamente, por não existir; aliás, carece de comprovação tal negociação; observa-se, ainda, que das mercadorias importadas despachadas pelas mencionadas, apenas parte delas foram vendidas à autuada; verifica-se, também, que a margem de lucro, conforme se verifica dos documentos apontados na própria peça fiscal (fls. 20/23), encontra-se em nível perfeitamente aceitável; por outro lado, plausível a alegação da autuada de ter adquirido mercadorias porque lhe foi oferecido pela VET FREIGHT a preços competitivos; saliente-se, ainda, que as mercadorias de que se tratam, conforme descrição nos documentos de importação e nas notas fiscais correspondentes, constituem-se de produtos cuja comercialização é típica e restrita a época natalina, o que justifica sua oferta a “preços competitivos”, pois, se assim não fosse, tornar-se-iam sobre de estoque.

Releva destacar, mais, que as mercadorias adquiridas pela autuadas representam apenas parte, tanto da DI nº 09/17044414, quanto da DI nº 09/17044430, e, bem assim, quanto aos valores, cujo repasse à VET FREIGH,

ocorreu somente após efetivação da venda que esta lhe fez, conforme as notas fiscais nº 10 e nº 6 (fls. 20/21).

Por fim, importante consignar que a fiscalização adotou premissas diversas para a apuração do custo unitário e o valor unitário de aquisição. Apesar de ter utilizado o valor unitário de aquisição constante das notas de saída, não utilizou o mesmo método quanto às notas de entrada na importadora, o que gerou um cálculo majorado do custo de aquisição e, conseqüentemente, uma redução do lucro da operação.

Vota-se, assim, pelo conhecimento do recurso e pelo seu integral provimento, para cancelar o auto de infração.

(assinado digitalmente)

Solon Sehn - Relator

## **Declaração de Voto**

Conselheira Mércia Helena Trajano Damorim

Peço vênia para divergir do Conselheiro Relator no tocante à primeira parte do voto, posto que, entendo que a DECLARAÇÃO prestada pela D&F de que as mercadorias já haviam sido vendidas (doc. fl. 24), resta configurado a não localização do bem importado, pressuposto básico para a cominação da penalidade prevista no art. 23, inciso V, § 3º do Decreto-Lei nº 1.455/1976, também incluído pela Lei nº 10.637/2002, mesmo antes das alterações promovidas pela Medida Provisória nº 497/2010, convertida na Lei nº 12.350/2010.

Explico. Veja-se que antes da alteração da legislação, vigorava a redação decorrente da Lei nº 10.637/2002, e a mesma já autorizava a cominação da pena substitutiva (multa equivalente ao valor aduaneiro) diante de prova de não localização ou consumo do bem importado:

Art. 23. [...]

§ 3o A pena prevista no § 1o converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida.

Esclareço ainda que não sendo possível a aplicação da pena de perdimento da mercadoria, em razão da mesma já ter sido declarada como consumida no mercado interno, sendo identificado o importador oculto, 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).

Se configurado a interposição fraudulenta, 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.

Processo nº 10111.721544/2012-57  
Acórdão n.º **3802-004.033**

**S3-TE02**  
Fl. 856

---

No entanto, acompanho o entendimento de que, no caso concreto, não restou comprovado nos autos a ocorrência de interposição fraudulenta de terceiros na operação de comércio exterior, razão pela qual voto pelas conclusões. (assinado digitalmente)

Mércia Helena Trajano Damorim - Presidente

CÓPIA