



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10111.721940/2014-46  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-009.771 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 13 de dezembro de 2021  
**Recorrente** VERNET COMUNICAÇÃO DE DADOS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/02/2010 a 30/09/2011

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM MULTA. DANO AO ERÁRIO. PREJUÍZO EFETIVO. INTENÇÃO DO AGENTE. INFRAÇÃO DE CONDUTA.

A penalidade decorrente da infração por interposição fraudulenta coíbe a conduta do administrado; não depende da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato nem da demonstração, pelo Fisco, da presença do elemento volitivo nos atos praticados.

Nos termos da Súmula CARF nº 160, a aplicação da multa substitutiva do perdimento a que se refere o § 3º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976 independe da comprovação de prejuízo ao recolhimento de tributos ou contribuições.

IMPORTAÇÃO. INCIDÊNCIA DO IPI NA REVENDA NO MERCADO INTERNO.

No julgamento dos Embargos de Divergência - EREsp nº 1.403.532 pela sistemática dos Recursos Repetitivos, o Superior Tribunal de Justiça fixou a tese de que os produtos importados estão sujeitos a uma nova incidência do IPI quando de sua saída do estabelecimento importador na operação de revenda, mesmo que não tenham sofrido industrialização no Brasil.

Enquanto o Supremo Tribunal Federal não julgar o RE nº 946.648, cuja repercussão geral foi reconhecida, permanece válida a decisão do STJ.

CONEXÃO. MESMA CAUSA DE PEDIR. DECISÕES CONFLITANTES.

O processo conexo deve seguir o resultado definitivo do julgamento do processo a ele vinculado no que concerne à matéria comum entre os dois processos, sendo cabível a apreciação diferenciada pelo Colegiado apenas da matéria restante, específica do processo analisado, a fim de evitar a existência de decisões conflitantes em uma mesma instância.

O processo referente à multa por cessão do nome nos casos de interposição fraudulenta e o processo referente à aplicação da pena de perdimento (ou da multa substitutiva) devem ter o mesmo resultado em relação à matéria fática, a

fim de evitar a existência de decisões conflitantes, ressalvada a análise individual das questões de direito.

**INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PENA DE PERDIMENTO. MULTA SUBSTITUTIVA. DECLARAÇÃO DE INAPTIDÃO DA INSCRIÇÃO NO CNPJ. SUJEITO PASSIVO SOLIDÁRIO.**

Na interposição fraudulenta em que há comprovação da origem dos recursos utilizados, o importador oculto, ou real adquirente da mercadoria, responde pela pena de perdimento ou pela multa substitutiva prevista no art. 23, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/76, cabendo ao importador ostensivo, aquele que cede o seu nome para possibilitar a ocultação do real adquirente, responder também pela multa prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007.

Na chamada interposição fraudulenta “presumida”, na qual não há comprovação da origem dos recursos utilizados, o importador ostensivo terá sua inscrição no CNPJ declarada inapta, nos termos do art. 81, § 1º, da Lei nº 9.430/96, em lugar da aplicação da multa prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007.

Em qualquer dos casos, o importador ostensivo responde solidariamente com o importador oculto pela pena de perdimento ou pela multa substitutiva, nos termos do art. 95, inciso I, do Decreto-lei nº 37/66, e do art. 727, § 3º do Decreto 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro).

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM. CONLUIO. ART. 124, I, CTN.**

A empresa que cede seu nome com vistas a ocultar a real adquirente das mercadorias participa de conluio para simular operações de compra e venda de mercadorias, caracterizando a ocorrência de dano ao Erário por meio da interposição fraudulenta de terceiros prevista no art. 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455/76.

O "interesse comum", requisito previsto no art. 124, I, do CTN, não decorre da pura e simples demonstração da formação de grupo econômico e/ou de possibilidade de proveito econômico. Na verdade, se traduz no interesse jurídico comum dos sujeitos passivos na relação obrigacional tributária, é dizer, quando estes realizam conjuntamente a situação que constitui o fato gerador, como nos casos de conluio.

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. GERENTES, ADMINISTRADORES E REPRESENTANTES. ART. 135, III, CTN.**

A sujeição passiva solidária prevista no art. 135, III, do CTN, não decorre automaticamente da simples condição de ser mandatário, preposto, empregado, diretor, gerente ou representante de pessoas jurídicas, mas da demonstração individualizada da conduta dolosa que lhes possa ser atribuída para a concretização da infração tributária.

Sendo comprovado que os sócios-administradores sonegaram tributo mediante conduta dolosa, tendo sido estabelecido um procedimento de vendas simuladas com o único objetivo de dissimular as reais operações de venda, resta

caracterizada a responsabilidade tributária solidária com a pessoa jurídica, resultante dos atos praticados com excesso de poderes e infração de lei.

**PAGAMENTO DE MULTA. RECONHECIMENTO DO DÉBITO TRIBUTÁRIO. RECURSO VOLUNTÁRIO. PRECLUSÃO LÓGICA. *VENIRE CONTRA FACTUM PROPRIUM*.**

A preclusão lógica consiste na perda de faculdade/poder processual em razão da prática anterior de ato incompatível com exercício desse poder. Trata-se da impossibilidade em que se encontra a parte de praticar determinado ato ou postular certa providência em razão da incompatibilidade existente entre aquilo que agora a parte pretende e sua própria conduta processual anterior.

Ocorre, por exemplo, quando a parte aceita expressa ou tacitamente a decisão, o que é incompatível com o exercício do direito de recorrer. A adesão a parcelamento fiscal ou o pagamento do débito após a decisão afasta o interesse de recorrer, ainda que o recorrente não tenha feito a renúncia ao direito sobre o qual se funda a ação, em razão de inafastável preclusão lógica, intimamente ligada à vedação ao *venire contra factum proprium* (princípio processual que proíbe o comportamento contraditório).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em julgar os Recursos Voluntários da seguinte forma: (i) por maioria de votos: (i.1) para rejeitar a preliminar de prescrição intercorrente suscitada pela defesa em sustentação oral. Vencidas as Conselheiras Maysa de Sá Pittondo Deligne e Thais de Laurentiis Galkowicz, que reconheciam a preclusão intercorrente na forma do art. 1º, § 1º da Lei n.º 9.873/1999; (i.2) para manter a multa de 100% prevista pelo art. 23, inciso V, §§ 1º e 3º, do Decreto-lei n.º 1.455/1976 sobre a Recorrente Momento Comércio e Representação Ltda. Vencidas as Conselheiras Maysa de Sá Pittondo Deligne e Thais de Laurentiis Galkowicz, que davam provimento neste ponto, uma vez ser aplicável sobre esta Recorrente exclusivamente a multa por cessão de nome, prevista pelo art. 33, da Lei n.º 11.488/2007; (ii) pelo voto de qualidade, para afastar a preliminar de ilegitimidade passiva do sócio-administrador João Carlos Angelini. Vencidas as Conselheiras Maysa de Sá Pittondo Deligne, Cynthia Elena de Campos, Renata da Silveira Bilhim e Thais de Laurentiis Galkowicz, que davam provimento ao recurso do responsável solidário neste ponto; (iii) por unanimidade de votos, quanto ao mérito, para negar provimento aos Recursos Voluntários. As Conselheiras Maysa de Sá Pittondo Deligne e Thais de Laurentiis Galkowicz acompanharam o Relator pela conclusões quanto aos fundamentos sobre a configuração de responsabilidade tributária.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Cynthia

Elena de Campos, Marcos Antônio Borges (suplente convocado), Renata da Silveira Bilhim, Thais de Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente o conselheiro Jorge Luís Cabral, substituído pelo conselheiro Marcos Antônio Borges.

## Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto parcialmente o Relatório da DRJ – Fortaleza (DRJ-FOR):

**Trata-se de Auto de Infração referente a multa substitutiva do perdimento, lavrado com fundamento legal no art. 23, inciso V, §§ 1º e 3º, do Decreto-lei nº 1.455/1976**, devido a fiscalização ter apurado interposição fraudulenta nas importações indicadas, cujas mercadorias não foram localizadas. **O lançamento totalizou R\$322.601,88** à época de sua formalização e foi contestado pelo sujeito passivo.

Da Autuação

No Termo de Verificação Fiscal de fls. 15-154 consta que **o lançamento sob exame foi decorrente de fatos apurados inicialmente no procedimento especial de fiscalização (IN SRF nº 228/2002) realizado na empresa Momento Comércio e Representação Ltda**, doravante denominada MOMENTO. **Essa empresa foi considerada como presta-nome em diversas operações nas quais o real adquirente não teria sido identificado**, dentre elas as incluídas no Auto de Infração em debate. O resultado do mencionado procedimento especial foi formalizado no processo administrativo fiscal nº 10111.721469/2012-24, no qual **foi aplicada a multa prescrita no art. 33 da Lei nº 11.488/2007**.

No referido Termo, a autoridade lançadora apresenta informações sobre a empresa autuada, Vernet Comunicação de Dados Ltda, daqui por diante identificada como VERNET, tais como data da constituição (fev/2006), atividade principal (comércio varejista especializado de equipamentos eletrônicos), quadro societário, e sobre a relação dela com a MOMENTO. De acordo com as informações ali constantes, **a interposição fraudulenta foi caracterizada inicialmente com base nos elementos a seguir sintetizados**, que foram apurados no procedimento especial supracitado e trazidos para o presente processo.

**a)** Os documentos apresentados à fiscalização demonstram que a MOMENTO executava importações principalmente a partir de contratos prévios firmados com seus diversos clientes [...], dentre os quais 23 (vinte e três) foram com a VERNET, conforme será detalhado mais adiante. Todos os contratos têm datas anteriores às de registro das respectivas Declarações de Importação (DIs) e os bens nelas constantes são quase sempre repassados integralmente para cada um dos clientes previamente contratados, sendo que as Notas Fiscais de Saídas relativas às mercadorias importadas foram emitidas em datas muito próximas, ou até mesmo antes, do desembaraço das respectivas DIs, geralmente com baixa agregação de valor, em consonância com os montantes acordados nesses contratos.

**b)** A forma de operação da MOMENTO revela, na verdade, que ela atuou nessas operações como mera prestadora de serviços de importação. Corroborando esse entendimento, a própria empresa importadora declarou que “*não possui estoque...*” e que “*não possui depósito físico das mercadorias importadas nem na matriz e nem na filial, bem como em outra localidade*”. Adicionalmente, cabe observar que a empresa possui somente dois empregados registrados em sua matriz e um em sua filial, o que revela aparente incompatibilidade entre sua capacidade operacional e os volumes transacionados no comércio exterior.”

c) “Todas as Declarações de Importação da empresa Momento foram registradas como importações próprias, sem constar qualquer informação acerca de seus reais adquirentes ou encomendantes predeterminados, como estabelece a legislação aduaneira. [...] A ocultação dos reais adquirentes provoca uma “blindagem” dos verdadeiros interessados na operação, uma vez que estas empresas quando chamadas a cumprir com suas obrigações legais (tributárias e até civis) não são alcançadas em virtude da ocultação.”

Na sequência consta o tópico acerca da legislação correlata, destacando inicialmente a questão do dano ao Erário. Nesse item é explicado que a função principal da Aduana não é arrecadar, mas sim exercer o controle aduaneiro, considerado expressamente pela Constituição Federal como essencial à defesa dos interesses nacionais, consoante art. 237 da CF/1988, e que objetiva, dentre outras finalidades, proteger as empresas nacionais contra a concorrência desleal, combater a criminalidade, dar cumprimento a acordos internacionais, proteger a fauna e a flora nacionais, combater a sonegação de tributos.

(...)

A fiscalização trouxe, ainda, dispositivos legais pertinentes à simulação (art. 167, §1º, do Código Civil) e à falsidade ideológica (art. 299 do Código Penal), e apresentou a seguinte conclusão:

*Em suma, o fim buscado com o procedimento especial de fiscalização abrangido pela IN SRF 228/2002 é identificar e, se for o caso, punir quem oculta o sujeito passivo nas operações de comércio exterior, inclusive por meio de interposição fraudulenta de pessoas. **Foi a este procedimento que foi submetida a empresa MOMENTO, no ano de 2012, o qual concluiu que aquela atuava no comércio exterior ocultando os reais responsáveis e/ou adquirentes dos bens em operações de importação. Nesse contexto, a empresa agora fiscalizada, a VERNET, foi apontada como sendo um desses reais adquirentes que permaneceram ocultos aos olhos do Fisco, agora elucidados mediante os argumentos e as provas que serão expostos em seguida.***

(...)

A autoridade lançadora informou que **a VERNET não estava habilitada para operar no comércio exterior no período em que celebrou 22 (vinte e dois) dos referidos contratos, e que somente em 17/6/2011 ela obteve habilitação, na modalidade simplificada (limite de US\$ 150.000,00 por semestre). A habilitação para operar como encomendante foi deferida apenas em 20/03/2012.** Foi também informado que:

*Conforme demonstraremos, **a Momento importa diversos produtos, repassando, na maioria das vezes, a totalidade das mercadorias das Declarações de Importação (DI) para a empresa VERNET, normalmente no mesmo dia, poucos dias após ou, em algumas situações, com Nota Fiscal de Saída em data anterior à Nota Fiscal de Entrada, para atendimento dos contratos previamente firmados.***

[...]

*Cabe ressaltar que **todas as Declarações de Importação da empresa Momento cujas mercadorias foram repassadas à VERNET foram registradas como importações próprias da Momento, sem constar qualquer informação acerca de seu adquirente predeterminado – VERNET, descumprindo, dessa forma, o estabelecido na legislação aduaneira.***

Na sequência **foi demonstrada a vinculação entre os contratos prévios e as correspondentes declarações de importação, bem como das notas fiscais de entrada e de saídas referentes às mercadorias importadas.** Foram consideradas, além das datas e correspondência de mercadorias, o valor agregado nas saídas para a VERNET.

Foi informado que o demonstrativo consolidado de todas as importações incluídas no lançamento consta na planilha "Contratos x DI" – Anexo V do Auto de Infração.

De acordo com o relato fiscal (fls. 53/54):

*Como já dito anteriormente, **a existência de contrato anterior à importação por si só já configuraria uma importação por conta e ordem ou por encomenda**, que obrigaria o importador a declarar o adquirente no momento do registro da DI, conforme prevê a IN RFB 225/2002. **O importador optou por ocultar o adquirente, registrando a declaração na modalidade "importação direta"**.*

***Em relação à VERNET ainda há situações que revelam repasse de recursos da VERNET para a MOMENTO como se fossem vendas de mercadorias, mas que na verdade revelam-se meros repasses de recursos.***

***A título de ilustração, no caso da DI nº 10/01833550-8, a MOMENTO importa uma unidade de "I-ROTEADOR PARA VOZ E DADOS 4-P L-2, S/N CH36090610" com valor unitário na condição de venda de US\$ 62,05. Este produto consta da Nota Fiscal de Entrada nº 036, de 02/02/2010, com valor unitário de R\$ 121,53. Em seguida, este mesmo produto é "revendido" para a VERNET com a descrição "ROTEADOR PARA VOZ E DADOS WSM6-SSL-2 S/N CH36090610" com valor unitário de R\$ 27.559,08, com agregação de mais de 22.000%.***

*Ainda neste aspecto [...]*

No tópico seguinte – FLUXO DE DISPONÍVEL E SUAS CONSEQUÊNCIAS (fls. 55-82), **há uma tabela objetivando demonstrar como os adiantamentos da VERNET foram essenciais para a MOMENTO realizar as importações analisadas**, acompanhada de explicações detalhadas para facilitar o entendimento de seu conteúdo, inclusive dos lançamentos contábeis indicados. Foram apresentadas, em relação a cada operação registrada nessa tabela, data, descrição, finalidade, utilização, valor, saldo, considerações, chegando a fiscalização à seguinte conclusão:

**89. A planilha FLUXO CX (ANEXO 09 - Planilhas), listada item a item nos parágrafos anteriores, indica de forma clara que em um primeiro momento, a VERNET adiantou valores para cobrir importações e pagar fornecedores estrangeiros. À medida em que esses adiantamentos ocorriam, formava-se reserva de recursos junto à MOMENTO de modo que a empresa importadora já possuía recursos adiantados suficientes para continuar a importar, mas agora sem o aporte imediato da VERNET. A reserva de recursos adiantados atendia às necessidades monetárias para pagar fornecedores estrangeiros e tributos, e era repostada após os pagamentos da VERNET.**

90. A VERNET adiantava, portanto, recursos à MOMENTO com o objetivo pagar as despesas que a empresa importadora por ventura tivesse com importações, tais como dívidas com fornecedores estrangeiros e tributos sobre importações. Essa operação transferia o risco da operação de importação da importadora (MOMENTO) para o adquirente (VERNET), mas mantinha a adquirente oculta em todo o trâmite.

Na continuação do Termo de Verificação Fiscal consta o tópico intitulado DAS OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO E DA SITUAÇÃO DAS MERCADORIAS IMPORTADAS (fls. 82-146). Nesse item é feita análise pormenorizada de cada DI incluída na autuação, indicando o contrato prévio correspondente; os valores, datas e documentos envolvidos; a contabilização das operações, etc., buscando demonstrar a utilização, pela MOMENTO, dos valores adiantados pela VERNET. Como resultado dessa análise a autoridade lançadora trouxe as seguintes conclusões (comuns a todas as DI):

**101. Ao analisar a contabilidade da MOMENTO, verificamos que os produtos que ela importa não transitam por conta de estoque. De fato, não há no Plano de Contas da MOMENTO nenhuma conta Estoque ou similar em que as mercadorias importadas pudessem ser contabilizadas.**

**102. A importadora MOMENTO, portanto, já sabia um mês antes do registro da DI a quem as mercadorias importadas seriam destinadas, tendo ainda recebido valores em adiantamento, para fazer frente aos custos da importação. [...]**

**103. Esta situação, em conjunto com outros argumentos expostos nos itens anteriores do presente Termo, formou a convicção de que a operação que aparentemente se constituía numa venda de mercadorias prevista em contrato, na verdade foi uma simples transferência das mercadorias importadas à real interessada e adquirente dos bens, previamente conhecida, sem a qual a importação em questão não teria ocorrido. A MOMENTO atuou como mera prestadora de serviços. Isso deixa claro que a relação entre a real adquirente dos bens importados (VERNET) e a empresa MOMENTO é uma relação que visa a ocultar o verdadeiro responsável pela importação daqueles produtos, e que a real interessada permaneceu oculta na declaração e documentos apresentados à RFB no curso da fiscalização feita sobre a MOMENTO, e agora sobre a VERNET [...]**

**104. Por esse fato, a empresa MOMENTO foi autuada por ceder o seu nome para ocultar o real adquirente nesta declaração, incorrendo assim na multa de 10% (dez por cento) sobre o valor aduaneiro registrado na DI, conforme o art. 33 da Lei n.º 11.488/07. [...]**

**105. Como a VERNET, ao ser intimada a informar a localização exata das mercadorias a ela transferidas, declarou já tê-las revendido a terceiros, aplica-se então a multa substitutiva da pena de perdimento, na forma do § 3º do mesmo Art. 23 do Decreto-Lei n.º 1.455/1976 [...]**

**O próximo tópico do Termo de Verificação Fiscal (fls. 149/150) diz respeito à solidariedade dos responsáveis pela infração apurada.** De acordo com a fiscalização:

**255. Por tudo que foi exposto neste Termo, apuramos que as pessoas jurídicas – empresas VERNET e MOMENTO, devem figurar no pólo passivo para a penalidade aplicada no presente Auto, bem como os sócios-administradores das respectivas empresas, nos termos dos artigos 124, 134 e 135, do Código Tributário Nacional (CTN), Lei n.º 5.172/1966, e ainda artigo 95 do Decreto-Lei n.º 37/1966 [...]**

Mais adiante há um item denominado SUJEIÇÃO PASSIVA (fl. 153), em que **são indicados os sujeitos passivos do lançamento em debate, que são as empresas VERNET e MOMENTO, bem como os sócios-administradores delas: Alexandre Napoli Franca e João Carlos Angelini, respectivamente.** Após o encerramento do Termo de Verificação Fiscal constam os Termos de Sujeição Passiva Solidária (fl. 155-172).

**A fiscalização** informou que, diante dos fatos apurados, **lavrou representação fiscal para fins penais** e concluiu seu relatório nos seguintes termos:

**259. O presente Termo ocupou-se de demonstrar, detalhada e exaustivamente, o modus operandi da relação entre as empresas VERNET (real responsável e adquirente dos bens importados) e MOMENTO (importadora ostensiva). As importações eram feitas pela empresa MOMENTO, que as declarava como importações próprias, mas na verdade somente as realizava em cumprimento a contratos pré-estabelecidos com a empresa VERNET, que inclusive repassava recursos em adiantamento para custear as importações, sem os quais a importação não teria existido.**

260. Por tudo que foi relatado, ficou comprovado, que a empresa MOMENTO ocultou o real adquirente das mercadorias importadas, ditas de sua própria importação quando na verdade elas pertenciam à empresa VERNET. Dessa forma, as mercadorias importadas pela MOMENTO e transferidas à VERNET estão sujeitas à aplicação da pena de perdimento, ou, no presente caso, de sua substituição em multa, na forma do art. 23, inciso V, § 1º e 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

Na sequência dos autos vêm os termos e intimações lavrados pela fiscalização no curso dos exames realizados, acompanhados das respostas e documentos apresentados pela fiscalizada (fls. 173-316), inclusive os contratos de compra e venda de equipamentos (fls. 237-316). Em seguida constam os extratos da DIs envolvidas (fls. 317-399); cópias de contratos de câmbio (fls. 400-456 – Anexo VII); extratos bancários (fls. 458-600), bem como os termos de anexação de arquivos não-pagináveis referentes à Contabilidade e Plano Contábil da VERNET e da MOMENTO (fl. 457) e Planilhas de Fluxo de Caixa, Contratos e Cálculo do Auto de Infração (fl. 601).

**A fls. 982-1010 foi juntada cópia do Relatório de Verificação Fiscal referente ao procedimento especial de fiscalização levado a efeito na MOMENTO.**

#### **Das Impugnações**

Verifica-se nos autos que foi dada ciência pessoal do lançamento aos sócios da empresa VERNET, Alexandre Napoli Franca (administrador) e Marcela Pinho de Oliveira Andrade, em 26/11/2014 (fls. 602/603), e que a empresa MOMENTO e seu sócio-administrador João Carlos Angelini foram cientificados pela via postal em 12/12/2014 e 29/11/2014, respectivamente (fls. 1034-1038). **A VERNET apresentou sua impugnação em 23/12/2014 (fls. 606-642) e, em 18/12/2014, a MOMENTO e seu sócio-administrador entregaram a deles** (fls. 667-720).

#### **Da impugnação da empresa VERNET**

Após breve síntese dos motivos que teriam levado a fiscalização a proceder à autuação, a VERNET assentou sua defesa com base nos seguintes argumentos:

**a) Inexistência de dano ao Erário: ausência de vantagem econômica.** Segundo o Decreto-lei nº 1.455/1976, considera-se caracterizada a interposição fraudulenta ante a constatação do resultado produzido pela infração, qual seja, o dano ao Erário. Portanto, só se consuma com a efetiva lesão ao bem jurídico tutelado. **O referido dano está vinculado à sonegação tributária, que no caso em questão não ficou demonstrada. Diferente do que afirma a fiscalização, “não há a menor possibilidade de ‘quebra da cadeia do IPI’, justamente porque tal cadeia inexistente, eis que tal tributo é devido somente por ocasião do desembaraço aduaneiro,** conforme se demonstrará nos tópicos posteriores”. A pena de perdimento objetiva a recomposição do patrimônio público que tenha sido lesado, mas a fiscalização tem o mau hábito de considerar que “qualquer erro ou opção operacional, mais ou menos inovadora, que não esteja prevista na ‘cartilha fiscal’, tem como consequência a violação do controle aduaneiro e da fiscalização, e isso seria, indiretamente, assumido pela fiscalização como dano ao erário”. (Foi citada jurisprudência, inclusive do STJ 1)

**b) O tipo infracional requer conduta intencional do agente.** A definição de fraude, constante no art. 72 da Lei nº 4.502/1964, é clara ao impor a necessidade do elemento volitivo na conduta do agente. Não configurado o fim (sonegação), não há que se cogitar da existência da atividade meio (fraude).

**c) Operações de comércio exterior realizadas com recursos de terceiro nem sempre configuram ilicitude.** A fiscalização alega que os recursos empregados para realizar as operações incluídas na autuação saíram das contas da VERNET e que “essa antecipação de recursos invalida a operação como transação legítima, pois configuraria ocultação do real adquirente, mediante interposição fraudulenta. Com todas as *venias*, **o bem**

**jurídico tutelado nessas operações é impedir que recursos de origem duvidosa, ou sem origem, possam ser ‘lavados’ através do seu emprego em operações de comércio exterior.** [...] Ao contrário do que pretende fazer crer a fiscalização, não é fraude ‘A’ antecipar recursos financeiros para que ‘B’ realize importações que, na fase pós-nacionalização lhe serão revendidas para ‘A’, trata-se de mero pagamento antecipado de ‘a’ para ‘b’ que deverá receber faturamento antecipado para entrega futura de mercadorias”. Quando os recursos antecipados tiveram sua origem, disponibilidade e transferência devidamente comprovadas, não configura fraude. Em nenhum momento há qualquer acusação de que os recursos apontados não tenham origem lícita.

**d) Inexistência de quebra da “cadeia do IPI”.** O referido tributo é devido na importação e foi devidamente recolhido. **Sua incidência na revenda das mercadorias importadas no mercado interno ocorrerá apenas se esta tiver sido submetida a industrialização pelo importador.** É um grande equívoco considerar que da relação subjetiva decorrente de fixação legal (equiparação) possa ocorrer a obrigação tributária principal, sem que se concretize o aspecto material da hipótese de incidência. Para reforçar a tese defensiva foram trazidos posicionamentos da doutrina e da jurisprudência, inclusive do STJ.

Tal questão é de extrema relevância, porquanto demonstra a inexistência da chamada "cadeia do IPI", do que desponta a inexistência de vantagem econômica a ser obtida por meio da suposta ocultação. Não havendo vantagem econômica, cai por terra a tese de que a impugnante teria realizado conduta ensejadora de dano ao erário.

Na parte final da impugnação (fls. 640-642) constam os seguintes tópicos:

#### VII - IMPUGNAÇÃO ESPECÍFICA

*De fato pela incidência da regra do artigo 5º da IN nº 225/2002, as operações realizadas pela Momento e repassadas para a Vernet devem receber tratamento de operação por conta o ordem de terceiros, sem isso, contudo, possa configurar a ocultação do real adquirente, eis que provado e largamente demonstrado pela fiscalização, quantum satis, a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas operações impugnadas.*

*Quanto ao quesito valor de transferência, aponta a fiscalização diversas situações, que vão de margens de agregação de até 23%. Ora se a fiscalização considera essa uma margem residual ou insignificante, melhor que recicle seus conhecimentos mercadológicos eis que parece estar mergulhada em um ambiente inflacionário típico da década de 80, quando as margens praticadas realmente eram muito elevadas. A toda evidência essa visão, nos dias de hoje, é apenas anacrônica e discrepante da realidade.*

#### VIII - CONCLUSÃO / REQUERIMENTO

*Por tudo o que foi exposto, trata-se o lançamento em comento de claro desvio de finalidade. O legislador, ao criar mecanismos repressivos ao uso de recursos ilícitos, fez incidir sobre operações de comércio exterior o seu conteúdo penal. Ocorre que a Administração, desvinculando-se da base legal originária, assim como das exposições de motivos que levaram à criação dos mecanismos repressivos, passou a, em operações de comércio exterior, tratar a intermediação de operações e antecipação de recursos, mesmo os de origem comprovada, como se fossem transações ilícitas, que visassem sempre fraudar o Fisco.*

*Que não se olvidem os Doutos julgadores o conteúdo do artigo 1º da Lei nº 9.613/1998, que foi assim vazado:*

*“Art. 1º Ocultar ou dissimular a natureza, origem, localização, disposição, movimentação ou propriedade de bens, direitos ou valores provenientes, direta ou indiretamente, de infração penal. (Redação dada pela Lei nº 12.683, de 2012)”*

*Ou seja, o dolo não é presumido, deve ser provado e, ainda que se desloque para o contribuinte a responsabilidade de provar a origem lícita dos recursos empregados nas operações de comércio exterior, encarregou-se a própria administração dessa atividade, pois que demonstrou de onde vierem os recursos utilizados nas operações realizadas pela Momento. Errou ao sancionar a intermediação e, esquecendo-se de que o bem juridicamente tutelado é impedir que o comércio exterior seja utilizado como uma "lavanderia" de recursos ilícitos, inquina o meio (intermediação), a ilicitude (interposição), ignorando a higidez do objeto (origem do dinheiro).*

*Assim, em casos como o presente, nos quais a origem dos recursos empregados na operação é comprovada, em que o objeto transacionado é lícito, em que as operações se realizam ao amparo de documentação idônea e em que também os atores envolvidos são conhecidos e possuem sua existência de fato e direito inquestionáveis, mesmo assim, sem comprovação de dolo, pretende-se que tais operações recebam o carimbo de fraudulentas. Fraudes campeiam em nosso País e estão por toda a parte. Não é necessário que sejam fabricadas onde não existem para justificar as ações do aparelho repressor.*

[...]

*Ante o exposto, REQUER seja a presente Impugnação Fiscal conhecida e provida para o fim de ser declarada procedente, de modo que o Auto de Infração Safia nº: 0117600/0063/14 seja considerado insubsistente e, por consequência, seja cancelado o lançamento fiscal guerreado.*

#### **Da impugnação da empresa Momento e do seu sócio-administrador**

Incluídos como responsáveis solidários, os sujeitos passivos acima indicados contestaram a atuação com base nas seguintes alegações (fls. 670-720):

##### **1) Ilegitimidade passiva dos impugnantes.**

**1.1 Ausência de solidariedade em relação à multa substitutiva do perdimento. Com o advento do art. 33 da Lei nº 11.488/2007 deixou de ser imputável ao importador, em coautoria com o adquirente, a infração disposta no art. 23, V, do Decreto-lei nº 1.455/1976,** conforme decisões proferidas pela própria Receita Federal. Tal entendimento é fruto do princípio do "*non bis in idem*" que, no Direito Aduaneiro, está albergado nos artigos 99 e 100 do DL 37/1966. (Foram reproduzidos dois acórdãos de lavra da DRJ/SP).

**1.2 Inaplicabilidade do CTN no caso de exigência não tributária. De acordo com os Termos de Sujeição Passiva, a responsabilidade solidária pela exigência fiscal tem como base legal os artigos 124, 134 e 135 do CTN.** Ocorre que esse diploma legal aplica-se apenas às dívidas de natureza tributária, o que não é o caso do lançamento combatido, que é referente à multa substitutiva do perdimento (apresentada jurisprudência do STJ nesse sentido).

##### **2) Nulidade da responsabilização solidária por falta de motivação e de fundamentação.**

De acordo com os defendentes:

**[...] a r. Autoridade Fiscal apenas e tão somente limitou-se a citar diversos dispositivos da legislação tributária que supostamente justificariam a atribuição de**

responsabilidade, **SEM IDENTIFICAR E COMPROVAR a suposta conduta** que justificaria a responsabilização ou o dispositivo legal que se estaria aplicando.

[...]

30. Na descrição da autuação a Autoridade Fiscal descreveu operações realizadas entre as empresas MOMENTO e VERNET, indicando supostas infrações. **A par da efetiva existência de infração, fato é que esta não pode ser imputada a terceiros sem a demonstração e comprovação de excesso de poderes, benefício próprio, entre outras condutas previstas nos arts. 124, 134 e 135 do CTN,** que como já elencado acima sequer se aplicam ao caso em espeque.

31. Além de a Autoridade Fiscal não ter indicado qualquer conduta que pudesse ensejar a responsabilização pretendida, esta sequer cita qualquer prova neste sentido.

32. Ademais, os arts. 124, 134 e 135 do CTN trazem diversos comandos legais que implicam na responsabilização, **cabendo à autoridade fiscal indicar qual dispositivo é fundamento da responsabilidade.**

[...]

35. **Como poderiam os Impugnantes se defenderem se não foi indicado com precisão o dispositivo legal utilizado para a responsabilização?**

36. Assim, tendo em vista a violação aos Princípios da Ampla Defesa, do Contraditório e do Devido Processo Legal, previstos no art. 5º, LIV e LV, da Constituição Federal, deve ser reconhecida a nulidade da responsabilização pretendida na autuação fiscal.

### **3) Ausência de demonstração da fraude.**

Consta na impugnação que:

38. Em nenhuma, repita-se, **em nenhuma das linhas** das milhares de páginas do presente lançamento e do lançamento contra a empresa Momento, **restou comprovada alguma fraude no intuito de 1) abastecer a economia informal, 2) lavagem de dinheiro, 3) ocultação de bens, 4) subfaturamento nas importações, 5) empresa de fachada, 6) não pagamento de impostos.**

39. Ora nobre julgador, quem tem o intuito de fraudar para prejudicar o erário nas diversas formas relatadas: formaliza contrato com o adquirente das mercadorias? Contabiliza em seus livros fiscais (diário/razão) TODAS as operações de comércio exterior fiscalizadas e as fornecem à fiscalização (livros anexados a este processo) e tão como todos os extratos bancários (extratos anexados a este processo)? Recolhe TODOS os impostos conforme restou comprovado nos autos (DOC. 2)? É evidente que não!

[...]

43. Portanto, as operações feitas pela impugnante não podem ser pensadas e analisadas de forma limitada e estritamente legalista. Admitir isso é por em cheque todo o ordenamento jurídico que protege também a boa-fé subjetiva, além dos valores de razoabilidade e proporcionalidade, todos previstos na Lei 9.784/99 que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal.

### **3.1 Do funcionamento regular da MOMENTO.**

**A impugnante é empresa regularmente constituída desde 19/04/2005, mantendo comportamento irrepreensível,** não só no desenvolvimento regular de suas atividades, como no cumprimento de suas obrigações tributárias. Desde sua constituição não houve nenhum fato que desabone sua conduta, como restará demonstrado logo à frente.

### **3.2 Da regularidade das operações incluídas na autuação.**

Afirma a defesa que:

(...)

A impugnante sustenta que nos contratos de compra e venda firmados com a VERNET (assim como nos demais com outros clientes):

*62. [...] não houve a especificação pela importação de qualquer produto, escolha esta a cargo da ora impugnante, que de acordo com sua expertise comercial avaliava se a aquisição no mercado interno era mais vantajosa financeiramente que a importação e vice-versa.*

[...]

*65. Prova da idoneidade e transparência da impugnante pode ser comprovada pelo próprio andamento da fiscalização e seu resultado, conforme documentos anexados ao presente lançamento pelo Auditor Fiscal [...]*

[...]

*67. A impugnante apresentou TODA a documentação exigida, conforme respostas às intimações (DOC 10) e conforme concluiu a própria fiscalização ...*

### **4) Não foi demonstrado o dano causado ao Erário.**

É unânime na doutrina e na jurisprudência que, para a capitulação atribuída pela fiscalização, é necessária, além da prova quanto ao dolo do agente, a correta demonstração do efetivo dano causado ao Erário, o que não ocorreu no presente caso. Foi dito na peça defensiva que:

(...)

Para corroborar sua tese, a defesa reproduziu jurisprudência que também afasta a mera ocultação do real comprador como motivo suficiente para aplicação da pena de perdimento, demonstrada a boa-fé da impetrante (TRF-4ª R. - AC 2006.70.08.001303-3/PR - Rel. Des. Fed. Vílson Darós - DJe 14.10.2008 - p. 165).

### **5) Além de ter sido comprovada a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados, a empresa impugnante possui capacidade econômico-financeira para realizar as operações objeto do lançamento.**

Segundo os impugnantes, os documentos entregues à fiscalização podem afastar todos os elementos legais indicadores da interposição fraudulenta (IN RFB nº 1.169/2011 e Portaria MF nº 350/2002). Tanto a empresa importadora como as empresas adquirentes possuem instalações físicas patrimônio, rendimentos e capacidade econômico-financeira e operacional compatíveis com o volume de importação. Aduz a defesa:

*106. No que toca à impugnante, a mesma anexa a esta defesa documentos demonstrando possuir instalações físicas e patrimônio (escritura de imóveis em seu nome e contrato de aluguel onde tem sede sua filial - DOC. 4).*

*107. Para demonstrar sua capacidade operacional e a capacidade econômico-financeira, além de regular contabilidade a impugnante anexa a esta defesa (DOC. 3):*

*i. Demonstração do Resultado de 2008 a 2011;*

*ii. Análise econômico-financeira de 2008 a 2011;*

**6) Insubsistência do indício utilizado pela fiscalização referente à “baixa agregação de valores”.**

De acordo com a impugnação:

*118. Este fundamento, data venia, não tem suporte fático. Isso porque a impugnante teve o cuidado de informar aos auditores fiscais verbalmente e por meio de Declaração, anexada às fls. 1.449 (DOC. 11), que as importações, todas realizadas por Curitiba/Porto de Paranaguá, estavam beneficiadas com a redução de base de cálculo do ICMS e um ganho no crédito presumido que representava uma redução no ICMS em 9%, para todo o período fiscalizado 2008 a 2012:*

(...)

**7) Da ausência de contrato prévio para fins de importação.**

Consta na impugnação que:

*135. Ora nobres julgadores, estamos tratando aqui de operações comerciais de grande valor agregado que na maioria das vezes chegam à casa de milhões de reais, como se observa nas planilhas formuladas pela fiscalização às fls. 52, 53, 90,106 do lançamento da Momento.*

*136. Primeiramente temos que os adiantamentos não estavam vinculados necessariamente com uma DI, visto que as aquisições dos produtos poderiam ser feitas no mercado interno – veja que o Contrato com Vernet em nenhum momento informa que as mercadorias iam ser importadas – mas sim vinculados a uma operação interna de saída das mercadorias para o contratante.*

(...)

*138. Portanto, a assinatura dos contratos de forma antecipada e o adiantamento de parte dos valores, este último que gera presunção de importação por conta e ordem de terceiro, nos termos da IN nº 225/2002, não são elementos, por si só, indicadores da ocorrência da interposição fraudulenta, como quer fazer entender a fiscalização a todo tempo. É apenas um indício que ora resta totalmente afastado pelos fundamentos ora suscitados e provas anexadas aos autos.*

(...)

A fls. 1042-1044 consta Informação Fiscal na qual é negado o pedido de reconsideração do lançamento formulado pela VERNET e proposto o encaminhamento dos autos para julgamento perante esta DRJ/Fortaleza.

É o relatório.

Regularmente cientificados do Auto de Infração, o sujeito passivo direto (contribuinte), VERNET COMUNICAÇÃO DE DADOS LTDA, apresentou Impugnação individual, enquanto os sujeitos passivos solidários (responsáveis tributários), MOMENTO COMÉRCIO E REPRESENTAÇÃO LTDA e JOÃO CARLOS ANGELINI, apresentaram Impugnação conjunta.

O único sócio-administrador da VERNET, ALEXANDRE NAPOLI FRANCA, também foi incluído como responsável tributário solidário, consoante Termo de Sujeição Passiva Solidária às fls. 155/156, mas não apresentou Impugnação. Desta forma, restou caracterizada sua revelia.

**A 7ª Turma da DRJ/FOR, em sessão de 29/03/2016**, proferiu o Acórdão n.º 08-35.140, às fls. 1.056/1.100, com a seguinte decisão:

**a) PRELIMINARMENTE,**

I – DECLARAR NÃO IMPUGNADA a exação fiscal pelo sócio-gerente da Vernet Comunicação de Dados Ltda., Sr. Alexandre Napoli Franca, sendo que a exigibilidade do crédito tributário em relação a ele ficará suspensa por conta das impugnações apresentadas pelos demais sujeitos passivos, conforme disposto no art. 7º da Portaria RFB n.º 2.284/2010; e

II – REJEITAR as arguições de *bis in idem*, cerceamento do direito de defesa e ilegitimidade passiva formuladas pelos responsáveis solidários que contestaram a exação fiscal; e

**b) NO MÉRITO, JULGAR IMPROCEDENTES as impugnações,** mantendo integralmente o crédito constituído.

O Acórdão teve a seguinte ementa:

**SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO POR PARTE DE UM DOS AUTUADOS. EFEITOS.**

Havendo pluralidade de sujeitos passivos, a ausência de impugnação por parte de um deles acarreta, para o revel, a preclusão temporal do direito de praticar o ato impugnatório, prosseguindo o litígio administrativo em relação aos demais, cujas impugnações apresentadas, se forem admitidas e não versarem exclusivamente sobre o vínculo de responsabilidade, suspendem a exigibilidade do crédito tributário em relação a todos os autuados.

**FUNDAMENTAÇÃO IMPRECISA DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO À DEFESA. VALIDADE.**

É válido o Termo de Sujeição Passiva Solidária cuja fundamentação inclua dispositivo legal não aplicável ou que não informe expressa e especificamente a conduta do coautor justificadora da solidariedade, quando as circunstâncias e a descrição dos fatos que levaram à autuação permitam concluir perfeitamente o porquê da autuação, mormente quando a impugnação apresentada demonstra claramente que não houve prejuízo ao direito de defesa.

**INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA NA IMPORTAÇÃO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA PELA INFRAÇÃO.**

Podem ser responsabilizadas pela interposição fraudulenta na importação, conjunta ou isoladamente, a empresa importadora e a real interessada na mercadoria importada, assim como outras pessoas que também tenham concorrido para a prática dessa irregularidade ou dela se beneficiado, inclusive os sócios-gerentes das referidas empresas que tenham agido com excesso de poderes ou infração à lei.

**INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA NA IMPORTAÇÃO. MULTA PELA CESSÃO DO NOME E MULTA SUBSTITUTIVA DA PENA DE PERDIMENTO. CUMULATIVIDADE.**

Tratando-se de interposição fraudulenta na importação, a imposição de multa ao importador ostensivo pela cessão do nome, penalidade instituída para substituir a declaração de inaptidão da inscrição no CNPJ, não obsta a aplicação cumulativa da multa substitutiva da pena de perdimento das mercadorias importadas irregularmente, eis que se trata de sanções que objetivam tutelar bens jurídicos distintos, mormente quando esta decorre de responsabilidade solidária.

INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO ADUANEIRA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. APLICABILIDADE DO CTN.

Aplicam-se as regras gerais do CTN sobre responsabilidade solidária no caso de descumprimento de obrigação acessória de interesse da arrecadação e da fiscalização tributária prevista na legislação aduaneira.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. DANO AO ERÁRIO. DESNECESSIDADE DE MENSURAR O EFETIVO PREJUÍZO.

A ocultação do real adquirente de mercadoria importada mediante fraude ou simulação é infração de natureza formal, considerada legalmente como dano ao Erário, independente do recolhimento dos tributos incidentes na importação, sendo desnecessário mensurar a perda gerada para o Estado, inclusive porque é inviável atribuir valor monetário ao prejuízo causado ao controle aduaneiro e à fiscalização fazendária.

**A ciência deste Acórdão pelos sujeitos passivos se deu da seguinte forma:** o contribuinte VERNET COMUNICAÇÃO DE DADOS LTDA tomou ciência eletrônica em **25/04/2016**, conforme “TERMO DE CIÊNCIA POR ABERTURA DE MENSAGEM - COMUNICADO” à fl. 1.113; o responsável solidário MOMENTO COMÉRCIO E REPRESENTAÇÃO LTDA tomou ciência por via postal em **02/05/2016**, conforme “Aviso de Recebimento - AR” à fl. 1.117/1.118; e o responsável solidário JOÃO CARLOS ANGELINI tomou ciência em **28/04/2016**, conforme “Aviso de Recebimento - AR” às fls. 1.114/1.115.

Irresignados com a decisão da DRJ-FOR, **os sujeitos passivos apresentaram Recurso Voluntário.**

O contribuinte VERNET COMUNICAÇÃO DE DADOS LTDA em 25/05/2016, às fls. 1.120/1.156, reiterando, basicamente, os mesmos argumentos trazidos na Impugnação,

Os responsáveis solidários MOMENTO COMÉRCIO E REPRESENTAÇÃO LTDA e JOÃO CARLOS ANGELINI apresentaram em conjunto, na data de 17/05/2016, às fls. 1.210/1.242, também reiterando, basicamente, os mesmos argumentos trazidos na Impugnação.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento.

**Em preliminar, durante sustentação oral,** o patrono do contribuinte alegou a prescrição intercorrente. Contudo, incide, no caso, a Súmula Vinculante CARF nº 11:

Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Pelo exposto, voto por rejeitar esta preliminar.

## **I – DO RECURSO VOLUNTÁRIO DO CONTRIBUINTE “VERNET”**

### **I.1 – DA ALEGAÇÃO DE INEXISTÊNCIA DE DANO AO ERÁRIO E AUSÊNCIA DE VANTAGEM ECONÔMICA**

A matéria já se encontra pacificada administrativamente, com a publicação da Súmula CARF n.º 160:

A aplicação da multa substitutiva do perdimento a que se refere o § 3º do art. 23 do Decreto-lei n.º 1.455, de 1976 independe da comprovação de prejuízo ao recolhimento de tributos ou contribuições.

Colaciono, a seguir, o fundamento exposto no Acórdão n.º 9303-007.454, da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), Sessão de 20/09/2018, que precedeu a edição desta Súmula, e que adoto como minhas razões de decidir:

Com fundamento no art. 80 da MP n.º 2.158-35/20011, a Secretaria da Receita Federal definiu requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora por conta e ordem de terceiro.

A Instrução Normativa n.º 225/02 estabeleceu regras claras e rígidas para consecução do negócio. Esclareceu que a operação por conta e ordem de terceiro era aquela promovida em nome da pessoa jurídica para mercadoria adquirida por outra, mediante contrato previamente firmado. As informações a respeito da operação deveriam, obrigatoriamente, retratar a realidade, sob pena de perdimento das mercadorias importadas.

Foi dois meses depois da IN SRF n.º 225/2002 que a Lei n.º 10.637/02 alterou o artigo 23 do Decreto-lei n.º 1.455/76, criando pena específica para a interposição fraudulenta.

Mais tarde, a Lei n.º 10.833/20033 trouxe para o campo de incidência do imposto de importação a mercadoria objeto da pena de perdimento não localizada, consumida ou revendida.

Em 20/02/2006, a Lei n.º 11.281/2006 previu nova modalidade de importação, denominada importação por encomenda. A Instrução Normativa SRF n.º 634/2006 definiu as regras a serem observadas neste tipo de operação.

Como se vê, a opção pela importação por conta e ordem ou por encomenda traz relevantes requisitos e consequências: (i) obrigação de informar previamente à RFB a escolha dessa modalidade negocial, (ii) prestação de garantia como condição para a entrega de mercadorias, quando o valor for incompatível com seu capital social ou o patrimônio líquido; (iii) sujeição ao procedimento especial previsto na IN SRF 228/2002; (iv) responsabilidade solidária quanto ao imposto de importação; (v) responsabilidade conjunta ou isolada, quanto às infrações aduaneiras; (vi) sujeição ao pagamento dos tributos relativos ao IPI de sua saída por contribuinte por equiparação; (vii) sujeição ao pagamentos de PIS/Pasep e Cofins sob as normas de incidência sobre a receita bruta do importador.

A toda evidência, se se pretende discutir a imputabilidade da pena àquele que incorre na conduta especificada em lei, é preciso ficar claro que o debate não se encerra na prescrição geral e abstrata encontrada no inciso XXII do artigo 689 do Regulamento Aduaneiro. Requer que todo o esforço normativo empreendido pelo poder público para coibir conduta lesiva ao interesse comum seja levado em consideração. A fim de alcançar o adquirente ou encomendante da mercadoria importada por sua conta e ordem, sujeitando-o às mesmas normas e condições próprias

do importador, e evitar que o papel de cada interveniente fosse dissimulado, foram definidas regras inflexíveis para atuação das empresas prestadoras de serviço de importação e importadoras por encomenda.

**Com base nisso, parece-nos sempre despropositada a discussão acerca da qualificação do ato ou da extensão dos efeitos dele decorrentes. O regramento definido para operações com esta formatação deixa nítido a intenção de coibir a forma de agir do administrado, potencialmente lesiva ao interesse coletivo, sem a necessidade que se aponte o prejuízo causado ou que se comprove a presença do elemento volitivo nos atos praticados.**

E, de fato, há muito as operações "triangulares" no âmbito do comércio exterior afetam decisivamente a condição da fiscalização tributária na identificação da pessoa com capacidade contributiva para responder pelos tributos devidos; assim como na indicação, com segurança, do enquadramento da operação nas regras de incidência não-cumulativa de impostos e contribuições; na definição da base de cálculo desses gravames; na avaliação da pertinência da aplicação de preço de transferência; determinação do valor aduaneiro das transações etc.

Pelo menos em tese, há inúmeras vantagens na prática de operações comércio exterior mediante a interposição ilícita de pessoas como: (i) burla aos controles da habilitação para operar no comércio exterior; (ii) blindagem do patrimônio do real adquirente ou encomendante, no caso de eventual lançamento de tributos ou infrações; (iii) quebra da cadeia do IPI; (iv) sonegação de PIS e Cofins relativamente ao real adquirente, (v) lavagem de dinheiro e ocultação da origem de bens e valores, (vi) aproveitamento indevido de incentivos fiscais do ICMS. **Isoladamente, para cada uma dessas situações há normas jurídicas aptas a sancionar o ato ilícito; contudo, o mais das vezes, a demonstração da finalidade pretendida pelo infrator ou mesmo do dano efetivo é improvável ou mesmo impossível, até porque a modalidade negocial de que se trata é particularmente suscetível à orquestração de papéis. Foi por essa razão que as regras de conduta foram definidas com o rigor que se observa.**

(...)

Cumpre mencionar que não há inovação na graduação da pena associada à conduta do agente. A observação das demais hipóteses de infração por dano ao Erário previstas na legislação aduaneira evidencia essa prática.

## CAPÍTULO II

### DO PERDIMENTO DA MERCADORIA

Art. 689. *Aplica-se a pena de perdimento da mercadoria nas seguintes hipóteses, por configurarem dano ao Erário (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 105; e Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, art. 23, caput e § 1º, este com a redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002, art. 59):*

(...)

*II - incluída em listas de sobressalentes e de provisões de bordo quando em desacordo, quantitativo ou qualitativo, com as necessidades do serviço, do custeio do veículo e da manutenção de sua tripulação e de seus passageiros;*

*III - oculta, a bordo do veículo ou na zona primária, qualquer que seja o processo utilizado;*

*IV - existente a bordo do veículo, sem registro em manifesto, em documento de efeito equivalente ou em outras declarações;*

*V - nacional ou nacionalizada, em grande quantidade ou de vultoso valor, encontrada na zona de vigilância aduaneira, em circunstâncias que tornem evidente destinar-se a exportação clandestina;*

*VI - estrangeira ou nacional, na importação ou na exportação, se qualquer documento necessário ao seu embarque ou desembarque tiver sido falsificado ou adulterado;*

*VII - nas condições do inciso VI, possuída a qualquer título ou para qualquer fim;*

*VIII - estrangeira, que apresente característica essencial falsificada ou adulterada, que impeça ou dificulte sua identificação, ainda que a falsificação ou a adulteração não influa no seu tratamento tributário ou cambial;*

*(...)*

*XI - estrangeira, já desembarçada e cujos tributos aduaneiros tenham sido pagos apenas em parte, mediante artifício doloso;*

*XII - estrangeira, chegada ao País com falsa declaração de conteúdo;*

*(...)*

*XVII - estrangeira, em trânsito no território aduaneiro, quando o veículo terrestre que a conduzir for desviado de sua rota legal, sem motivo justificado;*

*(...)*

*XIX - estrangeira, atentatória à moral, aos bons costumes, à saúde ou à ordem públicas;*

*XX - importada ao desamparo de licença de importação ou documento de efeito equivalente, quando a sua emissão estiver vedada ou suspensa, na forma da legislação específica;*

*XXI - importada e que for considerada abandonada pelo decurso do prazo de permanência em recinto alfandegado, nas hipóteses referidas no art. 642; e*

*XXII - estrangeira ou nacional, 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.*

**Como é fácil perceber, grande parte das infrações identificadas como dano ao Erário tem pouca ou nenhuma relação direta com o efetivo prejuízo aos cofres públicos. São infrações de conduta, se não vejamos:** mercadoria (i) Em listas de sobressalentes (...) quando em desacordo com as necessidades do serviço; (ii) oculta, a bordo do veículo; (iii) destinadas à exportação clandestina; (iv) quando o documento necessário ao seu embarque ou desembarque tiver sido falsificado; (v) em trânsito no território aduaneiro, quando o veículo terrestre (...) for desviado de sua rota legal (vi) estrangeira, atentatória à moral, aos bons costumes, à saúde ou à ordem públicas; (vii) importada ao desamparo de licença de importação ou documento de efeito equivalente, quando a sua emissão estiver vedada ou suspensa (...) e outras.

**O saudoso Ministro Teori Zavascki, quando ainda Ministro do Superior Tribunal de Justiça, proferiu relevante manifestação sobre o tema, em decisão tomada nos autos do recurso especial nº 954.526 - PR (2007/0116642-0):**

*No que diz respeito ao dano, destaco que a pena de perdimento, visa resguardar não apenas o interesse financeiro do Fisco, mas também regular as relações de comércio exterior e proteger a indústria nacional. Se o perdimento não prescinde da demonstração do dano para sua aplicação, não é menos verdade que, por vezes, o dano está caracterizado pela dificuldade imposta pela conduta do importador à fiscalização aduaneira, cuja incumbência é, por norma constitucional, da Receita Federal.*

Convém destacar, ainda, que, não embarcado o restante da mercadoria, poderia ela ser vendida no mercado interno, sem a incidência de tributos, propiciando riquíssimo ganho às apelantes. O dano ao erário, assim, seria inconteste, porque, com os benefícios fiscais (através da simulação de exportação), a apelante deixaria de recolher os tributos devidos (II, ICMS, dentre outros), fato que repercutiria na formação dos preços ao consumidor.

**Percebe-se na conjugação dos verbos grifados no texto especial atenção ao dano potencial das circunstâncias descritas. Não há menção a prejuízo causado, mas ao risco que a conduta em si representa.**

Com base em todas as considerações precedentes, conclui-se que as regras de conduta definidas pelo Poder Público para a atuação de empresa importadora por conta e ordem ou por encomenda e a própria infração por interposição fraudulenta, que as integra, constituem elemento essencial de controle das operações de comércio exterior. Condicionar a imputação de pena à demonstração do efetivo prejuízo ou a demonstração do elemento volitivo subtrair-lhe-ia a própria essência instrumental, como meio apto a viabilizar o monitoramento fiscal dos atos praticados pelo particular.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao pedido.

## **I.2 – DAS OPERAÇÕES DE COMÉRCIO EXTERIOR REALIZADAS COM RECURSOS DE TERCEIRO**

Alega o recorrente que tanto VERNET quanto a empresa MOMENTO são empresas devidamente estabelecidas, que possuem funcionários e que atuam no mercado há algum tempo. Transacionaram entre si por meio do competente documento fiscal (Nota Fiscal) produto cujo preço praticado revela compatibilidade de margem de agregação de valor, pois ao contrário do que dito pela Fiscalização, margem de 23% não pode ser taxada de insignificante.

Sustenta que, além de absolutamente irrazoável taxar a MOMENTO como prestanome, tem-se que, em última análise, a gravíssima pena de perdimento convertida em multa está sendo efetivada por um suposto erro formal, traduzido na inexistência de contrato de importação entre as partes ou habilitação no RADAR pela VERNET.

Afirma que o descumprimento da exigência formal não é conduta típica punível com a pena de perdimento, nem se amolda nos elementos que configuram ocultação de pessoas ou valores em operações de comércio exterior, pois as mercadorias importadas pela MOMENTO foram vendidas para a VERNET por meio da competente nota fiscal de saída, tornando visível e incontroverso à Receita Federal o sujeito a que se destinavam as mercadorias, no caso, a VERNET. Sendo assim, não poderia ser taxado de oculto um sujeito que aparece para a Fiscalização por meio de documento fiscal próprio.

Contudo, o fato das empresas já terem sido formalmente constituídas há muito tempo em nada modifica as conclusões da Fiscalização. Para a realização do tipo infracional, não é necessário que a empresa interposta (importador ostensivo) nem o importador oculto sejam empresas de fachada. O que verdadeiramente importa é que seja demonstrada, de forma cabal, a ocultação do real adquirente mediante fraude ou simulação.

De qualquer sorte, o Recorrente, ao afirmar que as empresas estão devidamente estabelecidas e que possuem funcionários, parece tentar evidenciar uma suposta capacidade operacional para realizar suas atividades, bem como uma normalidade em suas operações. Ocorre que a Fiscalização demonstrou os seguintes fatos, conforme “TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL PARTE INTEGRANTE DO AUTO DE INFRAÇÃO SAFIA Nº 0117600/00063/14”, fls. 17/19, 55 e 82:

#### B.1- DA RELAÇÃO COM A EMPRESA “MOMENTO”

8. Os fatos aqui apontados foram originalmente descritos no processo administrativo fiscal nº 10111.721.469/2012-24, que contém o Auto de Infração lançado em desfavor da empresa MOMENTO, como conclusão do procedimento especial de fiscalização por qual passou aquela empresa, além do Termo de Verificação Fiscal e todos os anexos e documentos probatórios, ao qual a presente fiscalização obteve acesso por meio do sistema “e-processo”, e que serão aqui reproduzidos, já que a empresa VERNET fora naquele processo citada como real interessada e adquirente de bens importados de forma comprovadamente irregular.

9. A MOMENTO é uma empresa que atua na importação de bens para revenda. No âmbito do procedimento de fiscalização ao qual foi submetida, foi intimada a apresentar extensa documentação referente aos bens importados, e ao funcionamento da empresa como um todo, tais como livros fiscais, extratos bancários, notas fiscais de entrada e de saída de mercadorias, registros de empregados, contratos de compra e venda com clientes, dentre vários outros.

(...)

11. A respeito desses contratos, o Termo de Verificação Fiscal anexo ao Auto de Infração nº 0117600-00063/14 traz as seguintes observações, em seu item 5 (grifos nossos):

(...)

“Corroborando no sentido de que a Momento somente efetua importações para atender clientes predeterminados, repassando integralmente as mercadorias de cada DI, a empresa fiscalizada declarou, em atendimento aos itens “g” e “j” do Termo de Início de Fiscalização nº 38/2012 que “não possui estoque...” e que “não possui depósito físico das mercadorias importadas nem na matriz e nem na filial, bem como em outra localidade”, conforme Anexo IV.”

“Adicionalmente, cabe observar que a empresa possui somente dois empregados registrados em sua matriz e um em sua filial, o que revela aparente incompatibilidade entre sua capacidade operacional e os volumes transacionados no comércio exterior.”

(...)

#### E – FLUXO DE DISPONÍVEL E SUAS CONSEQUÊNCIAS

51. Este MPF permitiu que a fiscalização aduaneira analisasse fatos de 02/2010 a 09/2011. Construímos a seguinte tabela com as devidas explicações na sequência para

explicitar como o adiantamento por parte da VERNET foi essencial para que a MOMENTO pudesse realizar as importações sob análise nessa fiscalização.

(...)

89. A planilha FLUXO CX (ANEXO 09 - Planilhas), listada item a item nos parágrafos anteriores, indicam de forma clara que em um primeiro momento, a VERNET adiantou valores para cobrir importações e pagar fornecedores estrangeiros. À medida em que esses adiantamentos ocorriam, formava-se reserva de recursos junto à MOMENTO de modo que a empresa importadora já possuía recursos adiantados suficientes para continuar a importar, mas agora sem o aporte imediato da VERNET. A reserva de recursos adiantados atendia às necessidades monetárias para pagar fornecedores estrangeiros e tributos, e era repostada após os pagamentos da VERNET.

90. A VERNET adiantava, portanto, recursos à MOMENTO com o objetivo pagar as despesas que a empresa importadora por ventura tivesse com importações, tais como dívidas com fornecedores estrangeiros e tributos sobre importações. Essa operação transferia o risco da operação de importação da importadora (MOMENTO) para a adquirente (VERNET), mas mantinha a adquirente oculta em todo o trâmite.

Logo, houve uma minuciosa exposição em planilhas, acompanhadas de documentos fiscais, comprovando que a MOMENTO realizava suas operações com recursos adiantados pela VERNET, bem como foi informado pela MOMENTO que não possui estoque e que não possui depósito físico das mercadorias importadas. Além disso, a Autoridade Fazendária identificou, pelos sistemas de registros de empregados, que a MOMENTO possui somente dois empregados registrados em sua matriz e um em sua filial, o que revela aparente incompatibilidade entre sua capacidade operacional e os volumes transacionados no comércio exterior.

Contra tais evidências, tanto a MOMENTO quanto a VERNET limitaram-se a apresentar uma negativa genérica dos fatos, desprovida de lastro probatório, ao contrário do que fez o Fisco. Nesse contexto, não há como dar provimento a esta alegação do Recorrente.

Em relação a se tratar de uma irregularidade meramente formal, também remeto ao fundamento contido no já citado Acórdão nº 9303-007.454 da CSRF. Como visto, o fato das mercadorias importadas pela MOMENTO já estarem previamente destinadas à VERNET, comprovado pelos contratos assinados previamente às importações e pelas remessas antecipadas de recursos da VERNET para a MOMENTO para fazer frente às importações, implica a obrigatoriedade de que tal condição restar consignada na Declaração de Importação, informando que se trata de importação por conta e ordem, e a partir daí serem cumpridas todas as demais condições estipuladas na legislação para esta modalidade de importação.

Ao descumprir com as normas legais que regem a matéria, o recorrente causou o dano ao Erário previsto no art. 23, inciso V, do Decreto-lei nº 1.455/1976, qual seja, a ocultação do sujeito passivo, real comprador, mediante simulação, com a interposição fraudulenta de terceiros. Não há necessidade de ser comprovado um prejuízo financeiro à Fazenda Pública, pois a dano não é necessariamente econômico e já está configurado.

A alegação de que não poderia ser taxado de oculto um sujeito que aparece para a Fiscalização por meio de documento fiscal próprio, tendo em vista as notas fiscais de venda da MOMENTO para a VERNET, também é improcedente. Na verdade, foram as próprias notas

fiscais, pela suas datas de emissão e valores, que levaram à conclusão de que a operação é uma simulação levada a efeito pela interposição fraudulenta de terceiros.

Ademais, a ocultação não precisa ser eterna. A própria sistemática da infração pressupõe que o importador oculto deve passar a ser conhecido em algum momento posterior ao desembarço aduaneiro, **exceto no caso de interposição fraudulenta presumida** (prevista no § 2º do art. 23 do Decreto-Lei n.º 1.455/1976). O que interessa para a sua caracterização é que, após a entrega da Declaração de Importação (DI), verifique-se que as mercadorias importadas já possuíam destinatário conhecido, com venda previamente definida, e que tal fato tenha sido ocultado quando do preenchimento da referida declaração.

Deve ser ressaltado que a infração aqui narrada se repetiu em diversas outras oportunidades, tendo sempre por interposta pessoa a MOMENTO. Não se trata, aqui, de um caso isolado, mas de verdadeiro esquema fraudulento, organizado e posto em prática com diversos outros importadores ocultos, como descrito no Relatório de Verificação Fiscal referente à autuação sofrida pela MOMENTO, às fls. 982/1010:

## **2. DA EMPRESA FISCALIZADA:**

A empresa MOMENTO COMÉRCIO E REPRESENTAÇÃO LTDA, doravante chamada apenas de MOMENTO foi constituída em 2005 e tem como sócio-administrador o senhor JOÃO CARLOS ANGELINI (CPF n.º 575.472.468-34).

(...)

## **5. DA ANÁLISE DOS DOCUMENTOS APRESENTADOS:**

A documentação apresentada pela empresa Momento Comércio e Representação Ltda permitiu-nos verificar que ela executa importações principalmente a partir de contratos prévios firmados com seus clientes. Estes contratos constam do Anexo V deste Auto de Infração **A empresa apresentou 120 (cento e vinte) contratos celebrados com seus clientes entre os anos de 2008 e 2012, e, a partir da análise desses contratos, observamos que a Momento possui seis grandes clientes, quais sejam:**

- > Posonic do Brasil Ltda. CNPJ 11.553.068/0001-14
- > Project Home Ltda. ME. CNPJ 10.738.986/0001-55
- > Centauro Equip. De Cinema e Teatro Sociedade de Empresaria Ltda. CNPJ 48.322.127/0001-53
- > Omega Tecnologia da Informação Ltda. CNPJ 04.808.453/0001-08
- > Vernet Comunicação de Dados Ltda. CNPJ 07.860.761/0001-62
- > Soifer, Soifer & Cia Ltda. CNPJ 79.536.553/0001-13

Observa-se, também, que **todos os contratos têm datas anteriores às datas de registro das respectivas Declarações de Importação (DI) e os bens constantes destas DI são quase sempre repassados integralmente para cada um dos clientes previamente contratados.**

Ressalta-se, ainda, que **as Notas Fiscais de Saída foram emitidas em datas bastante próximas ou até mesmo anteriores ao desembarço da DI e, geralmente, com baixa agregação de valor, em concordância com o montante acordado nestes contratos.**

**Há, também, diversas situações em que os contratos estabelecem que os pagamentos comecem a ocorrer antes mesmo da mercadoria ter sido importada.**

A existência de contratos anteriores às importações já configuraria por si só operações de importação por conta e ordem de terceiros ou por encomenda. A forma de operação da empresa Momento revela, na verdade, que a relação jurídica entre as partes é de mera prestação de serviços de importação.

Corroborando no sentido de que a Momento somente efetua importações para atender clientes predeterminados, repassando integralmente as mercadorias de cada DI, **a empresa fiscalizada declarou**, em atendimento aos itens "g" e "j" do Termo de Início de Fiscalização nº 38/2012 **que "não possui estoque..." e que "não possui depósito físico das mercadorias importadas** nem na matriz e nem na filial, bem como em outra localidade", conforme Anexo W.

Adicionalmente, cabe observar que **a empresa possui somente dois empregados registrados em sua matriz e um em sua filial, o que revela aparente incompatibilidade entre sua capacidade operacional e os volumes transacionados no comércio exterior.**

Conforme se verifica da leitura do Relatório acima colacionado, a MOMENTO possui um *modus operandi*, acima descrito, atuando de forma semelhante com seus contratantes. A operação que identificou a fraude perpetrada pela MOMENTO desencadeou autuações em todos os seis clientes citados. A seguir, apresento o resultado do julgamento destes processos neste Conselho:

**1) Acórdão nº 3402-002.868 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 26/01/2016, Recorrente: MOMENTO COMÉRCIO E REPRESENTAÇÃO LTDA - EPP. Decisão unânime quanto à MOMENTO e por maioria (6x2) em relação ao sujeito passivo pessoa física:**

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto que votaram no sentido de excluir a pessoa física do sócio do polo passivo da autuação.

(...)

VOTO

(...)

1. Do objeto social da contribuinte:

Não pode prosperar a alegação da recorrente de que seria sua a escolha, de acordo com sua expertise comercial, se a aquisição no mercado interno seria mais vantajosa financeiramente que a importação e vice-versa. Verifica-se que grande parte dos contratos constantes nos autos trazem expressamente que os produtos "serão previamente importados pela VENDEDORA".

O fato é que aqui estamos a tratar de efetivas importações, sobre as quais incidiu a multa em análise, e a recorrente não fez prova, a seu cargo como elemento de defesa, nos termos do art. 16 do Decreto nº 70.235/72 e do art. 36 da Lei nº 9.784/99, que poderia ter adquirido os produtos objeto dos contratos no mercado interno, além do que, os elementos constantes nos autos demonstram justamente o contrário.

(...)

Nesse ponto, é de se salientar que a recorrente não agiu de forma transparente, como alega, embora tenha colaborado com a fiscalização no curso do procedimento fiscal com a apresentação dos documentos solicitados nas intimações.

Ao invés de seguir o procedimento previsto nos artigos 2º e 3º da Instrução Normativa SRF n.º 225/20021, para as operações por conta e ordem, e nos arts. 2º e 3º da Instrução Normativa SRF n.º 634/2006, para as importações por encomenda, a recorrente informou os dados na declaração de importação como se fossem importações por conta própria, bem como não efetivou as medidas prévias às importações, tais como, apresentar os contratos à Receita Federal ou vincular a identificação do encomendante no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex).

É de se destacar que essa é a transparência esperada, eis que disposta em ato normativo em consonância às disposições legais atinentes, para revelar adequadamente as operações terceirizadas à fiscalização aduaneira, não sendo suficiente só os registros contábeis pertinentes. Essa exigência justifica-se pelo fato de que, em face do grande volume de operações, somente uma parte das declarações de importação pode ser efetivamente fiscalizada com a seleção para conferência aduaneira, que se dá por parâmetros previamente estabelecidos no Siscomex, inclusive com os dados das operações terceirizadas.

O fato de a recorrente ter recolhido todos os tributos incidentes na importação não a exime da infração, que tutela o cumprimento das normas pertinentes à importação e exportação, em especial, a informação à Aduana sobre todos os agentes envolvidos na operação de importação.

(...)

4. Dos argumentos utilizados no lançamento e afastados pelo julgador de primeira instância:

Reclama a recorrente que o julgador de primeira instância não levou em conta os documentos anexados aos autos, que comprovam a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos empregados, de forma que suas operações não poderiam configurar interposição fraudulenta.

(...)

Embora a falta de recursos próprios para realizar as importações possam conduzir, conforme as circunstâncias, à conclusão de que as operações foram realizadas no interesse de outrem, pode acontecer, em tese, de a importadora ter recursos próprios para efetuar as importações, mas as realize para outros, acobertando-os por qualquer motivo, situação que também caracterizaria o cometimento da infração prevista no art. 33 da Lei n.º 11.488/07.

(...)

Entendo que o conjunto probatório levantado pela fiscalização é suficiente para a caracterização da infração de cessão de nome para acobertamento dos encomendantes ou terceiros adquirentes.

A fiscalização apurou, em síntese, que:

i) Os conteúdos dos contratos, celebrados previamente, revelam que se tratariam de importações por encomenda ou por conta e ordem de terceiros, estes com antecipação de recursos à recorrente, o que, aliás, nem foi objeto de contestação pela recorrente.

ii) As cláusulas referentes à forma de pagamento dos contratos com a Centauro, Posonic, Project, Soifer e Vernet comprometem as contratantes ao pagamento dos

valores acordados em prazos fixos contatos da assinatura do contrato, de modo que os custos da importação junto aos fornecedores e demais custos da importação sejam suportados diretamente pelo real adquirente das mercadorias.

iii) A recorrente registrou em sua contabilidade lançamentos em contas de adiantamentos de clientes referente a valores utilizados para fechamento de câmbio e pagamento de despesas de importação das operações contratadas previamente pelos reais adquirentes no valor de R\$ 8.285.402,76 para os anos de 2010 e 2011. Os valores adiantados, em regra, financiam o pagamento de fornecedores no exterior. Em outras situações, a recorrente registrou o adiantamento a crédito de contas de Clientes do Ativo Circulante.

iv) Os bens constantes nas declarações de importações eram quase sempre repassados integralmente aos clientes contratados previamente, sendo as notas fiscais de saída emitidas em datas muito próximas ou anteriores ao desembarço, demonstrando que não se trataria de importação direta da recorrente para posterior revenda. Nesse sentido, corrobora também a ausência de estoque ou de depósito para armazenamento das mercadorias importadas, bem como o baixo número de funcionários (dois funcionários registrados na matriz e um na filial). A recorrente tem como o objeto social a comercialização de grande variedade de produtos, a qual amplia a cada alteração do Contrato Social, o que tornaria bem difícil as suas efetivas comercializações com tão poucos empregados.

v) O capital social integralizado da empresa de apenas R\$150 mil é incompatível com o grande montante de R\$ 23 milhões operados no comércio exterior de 2008 a 2012 sem a comprovação de qualquer aporte financeiro externo, conforme bem destacou a decisão recorrida.

vi) Houve casos de importações para as quais não foi apresentado o correspondente contrato, mas se tratavam de operações semelhantes, com prévia demanda do adquirente/encomendante e repasse total a ele logo após a importação.

vii) Em relação aos adquirentes sem contrato formal apresentados à fiscalização, igualmente aos demais casos, previamente ao fechamento do contrato de câmbio, o adquirente aporta recursos para assim subsidiar a remessa de pagamento do exportador no exterior, em pagamento ao exportador, por vezes, no mesmo dia do fechamento do contrato de câmbio, conforme demonstrado para o adquirente Shopping São José.

viii) É incontroverso que a recorrente não atendeu aos requisitos estabelecidos em atos normativos para revelar à fiscalização aduaneira que não se tratavam de importações diretas, mas por encomenda ou por conta e ordem de terceiros. Tanto pior que a recorrente tenha como objeto social a importação, inclusive, para terceiros, e não a faça com o atendimento das exigências aplicáveis. Cabe enfatizar que os nomes das pessoas jurídicas ocultas nas importações só foram informados à fiscalização após o início do procedimento fiscal, quando já excluída a espontaneidade da recorrente em relação aos atos já praticados, nos termos do art. 102 do Decreto-lei nº 37/66.

ix) Algumas das empresas encomendantes ou adquirentes contratadas somente possuíam, em parte do período fiscalizado, habilitação ao Siscomex na modalidade simplificada ou pequena monta, não podendo, portanto, efetuar importações diretas no volume efetuado pela recorrente nos seus interesses. Dessa forma, com seus acobertamentos nas operações efetuadas pela recorrente, puderam obter os produtos importados desejados sem se submeter às exigências da Receita Federal de habilitação prévia ao comércio exterior na modalidade ordinária.

5. Da agregação de valor:

Insurge-se a recorrente em face do conceito de "agregação de valor" utilizado pela fiscalização, que tem como fundamento a diferença, em porcentagem, do valor de aquisição com o valor de venda das mercadorias importadas, vez que não foi considerado, nos cálculos, o benefício do crédito presumido a que faria jus.

Entendo, no entanto, que embora tenha sido mais um indício do quadro probatório apurado pela fiscalização para a constatação do cometimento da infração, o fato de, eventualmente, ser maior a agregação de valor não é fator determinante da autuação, eis que, da mesma forma, as operações terceirizadas foram realizadas sem serem reveladas à fiscalização, acobertando-se os verdadeiros adquirentes/encomendantes.

6. Desproporcionalidade da multa - Das declarações de Importação para mais de um adquirente - Das declarações de Importação para consumidores finais:

(...)

Com relação às importações para mais de um adquirente, alega a recorrente que estaria impossibilitada de indicar todos os adquirentes das mercadorias contratadas na DI, que só permite a indicação de um adquirente, logo não poderia ser punida por isso. No entanto, a referida restrição do Siscomex é legítima porque, justamente, não há previsão na legislação de se realizar uma mesma importação para mais do que um adquirente/encomendante. Caberia à recorrente, então, registrar uma operação para cada adquirente/encomendante, sem necessidade de acobertá-los. Também as importações para usuários finais foram realizadas com seus acobertamentos, não havendo que se falar em exclusão da infração também nesses casos.

**2) Acórdão nº 3302-006.329 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 29/11/2018, Recorrente: POSONIC DO BRASIL LTDA. Decisão unânime quanto à POSONIC e por maioria (5x3) em relação ao sujeito passivo pessoa física:**

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Walker Araújo, José Renato Pereira de Deus e Raphael Madeira Abad que davam provimento ao recurso voluntário do sujeito passivo solidário YAN CHI FOR.

(...)

VOTO

(...)

Usa-se uma outra expressão - com o mesmo significado - para explorar adequadamente o conceito de importação por encomenda: "PESSOA PREDETERMINADA".

A nova expressão tem o seu propósito porque vem a retratar uma faceta específica e determinante para a identificação da modalidade de "importação por encomenda": A tomada de risco.

Se na modalidade de "importação por conta e ordem de terceiros" a regra de ouro é entender a gênese do recurso e sua consequência no financiamento da operação de importação, na modalidade de "importação por encomenda" a regra de ouro é identificar se o importador correu risco quanto à revenda do produto importado no mercado interno.

Há que se comente um detalhe de suma importância: A bem dizer, o critério tomada de risco também pode e deve ser usado para caracterizar a modalidade de "importação por conta e ordem de terceiros", pois se entende que a tomada de risco de revenda das mercadorias importadas no mercado interno é uma característica essencial da importação direta.

(...)

Portanto, é perfeitamente possível ver em um Auto de Infração o uso do critério tomada de risco conjugado com o repasse de recursos para evidenciar uma importação por conta e ordem de terceiros.

Contudo, é o repasse de recursos a característica essencial daquela modalidade de importação.

Na importação por encomenda, dado o seu conceito normativo inexistente qualquer repasse de recursos. Por isso, que o critério tomada de risco passa a ser relevante em sua caracterização.

(...)

A pessoa predeterminada é o comprador de bem importado definido antes da data do registro da Declaração de Importação.

Como dito, a tomada de risco de revenda das mercadorias é uma característica essencial da importação direta, enquanto que na Importação por "conta e ordem" e na Importação por "encomenda" no momento da nacionalização – registro da Declaração de Importação – já existe no mercado interno comprador certo (REAL COMPRADOR).

Em uma operação de venda casada, como a promovida por uma interposta pessoa em operações de importação este risco é inexistente, já que toda operação de compra e venda foi previamente arranjada e seus termos são bem conhecidos no momento em que o importador promove o despacho aduaneiro das mercadorias.

Essa premissa decorre de modo direto e imperioso do objetivo traçado pela Receita Federal do Brasil em pretender possuir controle absoluto sobre o destino de todas as mercadorias importadas por empresas nacionais. Aquele que é destinatário de bem importado, já conhecido no momento do registro da respectiva Declaração de Importação, deve ser necessariamente informado aos órgãos responsáveis pelos controles aduaneiros - na forma da IN SRF nº 225/02 para a modalidade de Importação por "conta e ordem" e da IN SRF nº 634/2006 para a modalidade de Importação por "encomenda" -, sob o risco de configuração da prática de interposição fraudulenta de terceiros e conduta tendente a burlar os controles aduaneiros.

O registro da Declaração de Importação é o marco eleito para identificar a PESSOA PREDETERMINADA, pois:

1. É o aspecto temporal que define o momento da entrada do bem no território aduaneiro;
2. É o instante de nacionalização do bem possível de ser precisado;
3. Antes desse instante a legislação pátria não tem qualquer efeito sobre o bem importado;
4. Só com o registro da Declaração de Importação é que se reúne toda a gama de informações suficientes para atender os requisitos exigidos pelas Instruções Normativas citadas.

E ainda se acrescenta:

Antes do ingresso da mercadoria no território nacional o bem é completamente alienígena ao ordenamento jurídico pátrio. Quem comprou, porque comprou, quando comprou, como pagou são questões por ora estranhas à fiscalização aduaneira, até mesmo porque a mercadoria pode vir a ter outro destino que não o Brasil.

A ação da fiscalização aduaneira brasileira, com relação à mercadoria importada, só tem sentido a partir do seu ingresso no País. Esse momento a legislação precisa muito bem, inclusive em termos de minutos e até segundos: é o registro da Declaração de Importação.

A partir desse instante é que o bem passa a ter relevância ao ordenamento jurídico pátrio, em particular à ação da fiscalização aduaneira da Receita Federal do Brasil.

(...)

#### OS FATOS QUE EMBASAM A PRESENTE AÇÃO FISCAL

Os fatos foram constatados inicialmente a partir da fiscalização na empresa MOMENTO, a qual atuava como importador declarado nas Declarações de Importação registradas para as operações de importação das mercadorias cujo destinatário foi a POSONIC:

- Existe celebração de contratos, prévios ao registro das Declarações de Importação, de fornecimento de equipamentos entre o importador (MOMENTO) e a POSONIC, o que é confirmado pela própria atuada;
- A MOMENTO, conforme declara seu sócio, não mantém estoque de produtos para revenda e nem possui local para armazenamento de produtos importados, ou seja, os transfere aos compradores, neste caso a POSONIC, imediatamente depois do desembarço aduaneiro;
- Há nos autos (fls. 235/376) cópias de 26 contratos da empresa MOMENTO com a POSONIC para fornecimento de diversos produtos importados, no período de abril de 2010 a junho de 2011, totalizando o valor de R\$ 11.161.077,94, conforme quadro as fls. 41, todos firmados previamente a sua habilitação na Receita Federal para atuar no comércio na modalidade ordinária, nos termos da IN SRF n.º 634, de 24 de março de 2006;
- A empresa POSONIC Security Systems Intl Ltd figura como exportador em algumas Declarações de Importação da empresa Momento que tiveram seus produtos repassados em seguida a POSONIC DO BRASIL;
- O pagamento a ser realizado, conforme consta dos contratos, era parcelado com vencimento de parcelas previamente ao registro das Declarações de Importação;
- Todas as Declarações de Importação constantes destes autos foram registradas pela empresa MOMENTO como importação por conta própria, das quais vamos tomar algumas como exemplos do fluxo financeiro e logístico das operações realizadas;
- Todas as importações foram registradas sem identificar a POSONIC como a real adquirente, em total inobservância das obrigações acessórias estabelecidas nas IN SRF n.º 225, de 2002, n.º 650 e n.º 680 de 2006, ocultando ao fisco o real adquirente da operação de comércio exterior;
- Logo, houve a ocultação do real adquirente, a empresa POSONIC, aplicando-se o inciso V e §§ 1º e 2º do Decreto-Lei n.º 1.455, de 1976.

## O DANO AO ERÁRIO

No caso em análise, o bem jurídico tutelado é o controle aduaneiro e esse controle foi violado, mediante a prática de fraude ou simulação tendente a burlar a Administração Aduaneira.

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

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

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

1- Burlar os controles de habilitação para operar no comércio exterior: (...)

A burla aos controles aduaneiros pode causar:

- impedir que uma determinada empresa (adquirente) seja submetida ao procedimento de habilitação;
- impedir a equiparação, do real adquirente, à condição de estabelecimento industrial, contribuinte do IPI;
- impedir a aplicação das restrições e determinações previstas na legislação de "valor aduaneiro" e de "preços de transferência";
- impedir o conhecimento da verdadeira origem dos recursos;
- impedir atribuir ao adquirente a condição de responsável solidário pelos tributos incidentes na importação;
- impedir o devido registro contábil da propriedade dos bens, incluindo a composição de custos destes bens;
- propiciar o aproveitamento indevido de incentivos fiscais estaduais (ICMS), a chamada "guerra fiscal" entre os Estados da federação que, muitas vezes, apenas fomenta a criação, ou simulação de empresas com o fim único de se obter tais vantagens;
- impedir o efetivo controle aduaneiro e fiscal;

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

3 - Quebra da cadeia de incidência do IPI: (...).

4 - Sonegação de PIS/PASEP e COFINS não-cumulativos: (...)

5 - Lavagem de dinheiro e ocultação de bens e valores: (...)

6 - Fruição indevida pelo importador oculto (adquirente) do benefício do ICMS.

**3) Acórdão nº 3302-004.290 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 24/05/2017, Recorrente: PROJECT HOME LTDA - ME E OUTROS. Decisão unânime:**

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(...)

VOTO

(...)

Frise-se, também, que as alegações feitas pelos recorrentes de que a fiscalização não comprovou a ocorrência de importação ilegal para abastecer a economia informal, ou com o intuito de lavagem de dinheiro, ou para ocultação de bens, direitos e valores, ou subfaturamento, ou incapacidade financeira da empresa, ou que seria empresa de fachada, são estranhas à acusação fiscal, que se resumiu à ocultação do real adquirente, em razão dos elementos colhidos como contratos firmados previamente ao registro das DI's, antecipações de recursos para a importação, notas fiscais de venda emitidas concomitantemente ou próximas às notas fiscais de entrada, baixa margem de lucro, repasse total das mercadorias importadas conforme o contrato prévio firmado.

Concernente à atuação da recorrente nas operações de importação, necessário, inicialmente, expor as modalidades de importação de acordo com a legislação vigente. A legislação prevê três modalidades de importação: importação por direta, importação por "conta e ordem" e importação por encomenda.

(...)

Depreende-se que a importação direta possui como característica a aquisição das mercadorias para destinatários não conhecidos previamente, enquanto a importação por conta e ordem consiste em uma prestação de serviços vinculadas ao despacho aduaneiro (podendo ocorrer a intermediação comercial pela importadora) enquanto a adquirente realiza a aquisição do exterior, ao passo que na importação por encomenda, a importadora adquire em seu próprio nome, como se importação direta fosse, mas sob as ordens e determinações de um encomendante, para o qual será revendida toda a mercadoria importada.

A importação por conta e ordem foi regulamentada pela Receita Federal do Brasil mediante a edição da IN SRF 225/2002, conforme autorizado pelo art. 80 da MP nº 2.158-35/20016:

(...)

Destaca-se que a importação por conta e ordem impõe ao real adquirente conseqüências relevantes como a prestação de garantia como condição para a entrega de mercadorias, quando o valor das importações for incompatível com seu capital social ou o patrimônio líquido; a sujeição ao procedimento especial previsto na IN SRF 228/2002 (verificação da origem dos recursos aplicados em operações de comércio exterior e combate à interposição fraudulenta de pessoas); a responsabilidade solidária quanto ao imposto de importação; a responsabilidade conjunta ou isolada, quanto às infrações aduaneiras; a sujeição ao pagamento dos tributos relativos ao IPI de sua saída por contribuinte por equiparação; a sujeição ao pagamentos de PIS/Pasep e Cofins sob as normas de incidência sobre a receita bruta do importador.

Por fim, a partir da Lei n.º 11.281/2006, foi disciplinada a figura do encomendante predeterminado com regulamentação dada pela IN SRF n.º 634/2006, nos seguintes termos:

(...)

A caracterização como encomendante predeterminado traz consequências relevantes como o cumprimento das obrigações acessórias previstas na IN SRF 634/2006; a sujeição ao procedimento especial previsto na IN SRF 228/2002 (verificação da origem dos recursos aplicados em operações de comércio exterior e combate à interposição fraudulenta de pessoas); a prestação de garantia como condição para a entrega de mercadorias, quando o valor das importações for incompatível com seu capital social ou o patrimônio líquido; a responsabilidade solidária quanto ao imposto de importação; a responsabilidade conjunta ou isolada, quanto às infrações aduaneiras; a sujeição ao pagamento dos tributos relativos ao IPI de sua saída por contribuinte por equiparação; a aplicação das regras de preços de transferência de que trata a Lei n.º 9.430/96.

A inobservância das condições e requisitos por parte da pessoa jurídica importadora previstos na IN SRF 634/2006 acarreta a presunção de que a operação tenha sido realizada por conta e ordem de terceiros, para fins de aplicação do disposto nos artigos 77 a 81 da MP n.º 2.158-35/2001, nos termos do §2º do artigo 11 da Lei n.º 11.281/2006.

(...)

Em complemento, a antecipação dos recursos torna presumida a operação por conta e ordem, conforme disposto no artigo 27 da Lei n.º 10.637/2002.

Deflui-se que a operação por encomenda, na qual o importador realiza toda a transação comercial e revende a mercadoria a um adquirente predeterminado, e este não antecipa qualquer recurso, é sujeita a um controle aduaneiro específico e acarreta todos os efeitos já acima mencionados. Destaca-se que a antecipação de recursos por parte do encomendante retira a figura da importação por encomenda (parágrafo único do artigo 1º da IN SRF 634/2006 e §3º do artigo 11 da Lei n.º 11.281/2006) e a desloca para a figura da importação por conta e ordem, por ficção jurídica, representada pelas presunções de que tratam o §2º do artigo 11 da Lei 11.281/2006 e o artigo 27 da Lei n.º 10.637/2002.

Estabelecidas as premissas acima, passa-se à análise da situação fática.

Os fatos narrados neste processo foram, originalmente, descritos no processo 10111.721469/2012-24, relativo à aplicação da multa por cessão de nome de que trata o artigo 33 da Lei n.º 11.488/2007 à MOMENTO, no qual identificou-se que a MOMENTO executava importações a partir de contratos prévios firmados com seus diversos clientes. A empresa apresentou 120 (cento e vinte) contratos celebrados com seus clientes entre os anos de 2008 e 2012, dentre os quais 8 (oito) foram com a PROJECT HOME. Tal autuação foi resultado da aplicação do procedimento especial de fiscalização previsto na IN SRF n.º 228/2002.

(...)

Portanto, os mesmos fatos aqui narrados foram objeto de autuação primeira no processo acima mencionado, sendo, inclusive, já apreciado pelo CARF no Acórdão n.º 3402-002.868, cuja ementa abaixo transcreve-se:

(...)

O voto condutor desta decisão bem delineou o conjunto probatório e a descrição fática realizada pela fiscalização, expondo a caracterização da infração de cessão de nome para acobertamento dos reais encomendantes ou adquirentes, o que configurou também

a interposição fraudulenta por ocultação destes, e cujos fundamentos adoto, na forma do § 1º do art. 50 da Lei no 9.784/1999:

(...)

Os fatos ali narrados e que levaram à conclusão do voto foram devidamente transcritos no Termo de Verificação Fiscal destes autos. Assim, restou provado para as DI registradas pela MOMENTO, cujas mercadorias foram destinadas para a PROJECT, que (e-fls. 53/134):

\* os contratos firmados com a MOMENTO possuem datas anteriores às datas de registro das DI's com cláusulas que previam o pagamento integral na data de assinatura do contrato, ou parceladamente, iniciando sempre na data de assinatura do contrato e relação de mercadorias que correspondiam às importadas;

\* a quantidade total das mercadorias importadas em cada DI foi repassada à PROJECT, conforme previa o contrato;

\* as notas fiscais de venda foram emitidas no mesmo dia da nota fiscal de entrada, ou poucos dias após emissão da nota fiscal de entrada;

\* a recorrente declarou em atendimento ao Termo de Início de Fiscalização que não possui estoque, nem depósito físico de mercadorias, seja em sua matriz, filial ou em outra localidade;

\* a recorrente possui apenas dois empregados registrados na matriz e um na filial, o que revela aparente incompatibilidade operacional e com o volume de mercadorias importado.

Esclareça-se que a recorrente não contesta a existência destes fatos, à exceção da baixa margem de lucro, reputando-se incontroversos. Salienta-se que, a respeito da acusação fiscal de baixa margem de lucro, a recorrente informa que o cálculo desconsiderou o benefício relativo ao ICMS. Todavia, trata-se de mais um indício, cuja desconsideração não elide a conclusão de que as mercadorias foram previamente encomendadas e, em seis das oito DI's registradas, com antecipação parcial de recursos comprovada. Ainda com relação à margem de lucro, adoto de forma complementar o voto proferido no processo originário 10111.721.469/2012-24:

(...)

Destarte, resta evidente que os recorrentes conheciam a condição de real adquirente, em vista da estipulação contratual prévia e antecipação de recursos, e deveria ter sido informada tal condição na DI. Os recorrentes, em defesa, alegam que referida ocultação não foi fraudulenta, nem que houve dano ao erário.

Ocorre que a fraude está justamente na prestação de informação na DI que não corresponde à realidade das operações, ou seja, a ocultação do real adquirente, já alertada no artigo 13 da IN SRF nº 228/2002. A caracterização da intenção está no fato de a recorrente, como empresa atuante no comércio exterior e conhecedora da legislação relativa às operações por conta e ordem e encomenda, deliberadamente, informa ao longo de quase cinco anos importações por conta própria, que, sabidamente, possuíam encomendantes previamente determinados e antecipações de recursos, o que levaria, inexoravelmente, à informação destes como adquirentes no campo próprio da DI. Esta ocultação deliberada, contumaz, denota a intenção da fraude.

E, ainda, que a conduta configure, por si só, o dano ao erário, a fiscalização constatou que a real adquirente PROJECT não possuía habilitação para operar no comércio exterior no período em que celebrou os oito contratos, passando a possuir a habilitação simplificada apenas em 24/08/2011. Além disso, a ocultação retirou a PROJECT da

condição de equiparada a industrial para efeito de incidência do IPI, e a afastou do controle aduaneiro, interferindo na avaliação de risco das operações, evitando a sujeição ao procedimento especial previsto na IN SRF 228/2002 (verificação da origem dos recursos aplicados em operações de comércio exterior e combate à interposição fraudulenta de pessoas).

**4) Acórdão nº 3301-003.933 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 25/07/2017, Recorrente: CENTAURO EQUIPAMENTOS DE CINEMA E ELETRÔNICOS LTDA E OUTROS. Decisão por maioria (5x3):**

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento aos recursos voluntários da Centauro Equipamentos de Cinema e Eletrônicos Ltda e seus sócios-administradores Sra. Mirian Ciocler, Sra. Zina Ciocler e Sr. Luis Henrique Ciocler e, de Momento Comércio e Representação Ltda. e seu sócio-administrador Sr. João Carlos Angelini., nos termos do relatório e do voto que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões e Valcir Gassen, que entenderam inexistir caracterização da interposição fraudulenta no caso concreto.

(...)

VOTO

(...)

Neste caso, está-se diante da interposição comprovada, estando presente o arcabouço de provas colhidas pela Fiscalização para comprovação do ilícito. Como bem ressaltou a decisão de piso, a fiscalização logrou êxito em demonstrar o pagamento de adiantamentos de recursos por parte da Centauro Equipamentos com vistas a viabilizar a aquisição das mercadorias objeto de importação, bem como a simulação nos registros das declarações de importação com vistas à ocultação do real comprador das mercadorias.

Do Termo de Verificação Fiscal extrai-se que, entre os anos de 2010 e 2012, a Centauro Equipamentos teve como um de seus fornecedores a Momento Comércio. Em 2012, a MOMENTO foi submetida ao procedimento especial de fiscalização previsto na Instrução Normativa SRF nº 228/2002. Tal procedimento concluiu que a MOMENTO atuou em diversas importações ocultando os reais responsáveis e/ou reais adquirentes das mercadorias, o que motivou o lançamento do Auto de Infração nº 0117600-00037/11, que tramita no processo nº 10111.721.469/2012-24, lavrando a multa prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007 (cessão de nome).

Neste processo administrativo e no de nº 10111.721.469/2012-24, houve a comprovação do seguinte esquema delituoso: Momento importa diversos produtos, repassando a totalidade das mercadorias das Declarações de Importação (DI) para a empresa Centauro, normalmente no mesmo dia, poucos dias após ou, em algumas situações, com Nota Fiscal de Saída em data anterior à Nota Fiscal de Entrada, e com baixa agregação de valor, para atendimento dos contratos previamente firmados. Os contratos celebrados entre a empresa Momento e a Centauro estabeleciam que o pagamento se daria de forma parcelada, iniciando sempre na data da assinatura desses contratos. Por conseguinte, pelo menos parte dessas encomendas predeterminadas eram pagas anteriormente à importação. Cabe ressaltar que todas as Declarações de Importação da empresa Momento cujas mercadorias foram repassadas à Centauro foram registradas como importações próprias da Momento, sem constar qualquer informação acerca de seu adquirente predeterminado – Centauro, descumprindo, dessa forma, o estabelecido na legislação aduaneira.

(...)

A simulação ficou provada uma vez que os contratos entre as partes aparentavam situação divergente daquela efetivamente ocorrida, a Momento Comércio não foi a real adquirente das mercadorias estrangeiras como declarou ao controle aduaneiro, agiu como interposta pessoa.

(...)

Também, não merece acolhida o pleito da Centauro Equipamentos de que a simples leitura dos contratos de compra e venda são de operações internas, uma vez que não fazem menção a "pré-pactuação" de aquisição no mercado exterior, tampouco que não poderia prever que tais mercadorias seriam adquiridas no mercado externo. Ademais, diante do quadro probatório, afastado ainda a alegação de que os adiantamentos parciais são a título de arras (art. 417, do CC/2002) e de que apenas configura como comprador pré-definido no mercado interno.

Entendo que os elementos de caracterização dos ilícitos foram demonstrados pelos documentos anexados no Termo de Verificação Fiscal: declarações; contratos; extratos bancários; notas fiscais; livros contábeis e etc. Não houve desconsideração de qualquer documento trazido aos autos pela Momento. Todavia, o cotejo entre todos os documentos ensejou a comprovação de que as operações foram simuladas como se de mercado interno fossem.

Entendo que os contratos entre as partes não provam que as operações são de mercado interno, a análise dos contratos demonstra a exata ordem sequencial e a especificidade das mercadorias negociadas.

(...)

Por fim, ressalto que não foram trazidas aos autos, em recurso voluntário, outras provas de que as operações foram realizadas no mercado interno.

Ademais, defende tanto a Momento Comércio quanto a Centauro Equipamentos que a "baixa agregação de valor" na aquisição das mercadorias importadas decorre do fato de que as importações estavam beneficiadas com a redução de base de cálculo do ICMS da legislação do Paraná (incentivos fiscais para as operações de importação), o que implica em um ganho no crédito presumido que representava uma redução no ICMS em 9% no período fiscalizado.

Tal argumento não prospera à medida que comprova que as operações de importação eram vantajosas por garantirem a viabilização dos contratos de compra e venda, nos valores em que acordados.

(...)

Configura-se a ocultação do responsável pela operação mediante simulação, a informação na Declaração de Importação de que se trata de uma operação por conta própria, quando, na realidade, é por conta e ordem de terceiro.

No caso em comento, a fiscalização indica que a Centauro Equipamentos adiantou parte dos recursos financeiros que foram utilizados nas operações de importação, embora as partes aleguem que esses adiantamentos eram para a aquisição de mercadorias no mercado interno. Assim, os recursos que custearam as operações de importação foram disponibilizados pela Empresa Centauro Equipamentos, que perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil permaneceu oculta nas declarações de importação formalmente apresentadas pela Empresa Momento Comércio, ou seja, esta realizava as operações de importação utilizando

recursos da Empresa Centauro Equipamentos, que eram adiantados (parte em relação ao registro das respectivas declarações de importação).

Por conseguinte, diante desse quadro fático aplica-se o disposto no artigo 27, da Lei nº 10.637/02, pelo qual se presume por conta e ordem de terceiros a utilização de recursos destes nas operações de comércio exterior:

(...)

Então, a importação de mercadorias com a utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem desse para fins de sua responsabilização pela infração. A caracterização da ocultação reside no fato de a Momento Comércio ter registrado as importações como importações diretas, sem constar a empresa adquirente Centauro Equipamentos.

Como já consignado na decisão de piso, é a existência de adiantamentos de recursos em data anterior ao registro da declaração de importação das mercadorias estrangeiras que indica que de fato as mercadorias já haviam sido negociadas em momento anterior à formalização do procedimento alfandegário perante a autoridade aduaneira, caracterizando a ocultação, não se trata de se aferir se a Momento Comércio tem ou não disponibilidade/capacidade financeira para as operações, mas sim de que a Momento recebia adiantamentos financeiros da Centauro Equipamentos para a realização das operações das mercadorias objetos dos contratos entre as partes.

**5) Acórdão nº 3402-004.353 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 29/08/2017, Recorrente: ÔMEGA TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO LTDA - EPP E OUTROS. Decisão por voto de qualidade:**

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento para excluir a responsabilidade solidária do sócio-quotista, o Sr. Gregori José Zmonzinski Fonseca, vencidos os Conselheiros Waldir Navarro, Pedro Bispo e Jorge Freire. Por voto de qualidade, negar provimento ao recurso quanto ao mérito, vencidos os Conselheiros Carlos Daniel, Relator, Diego Ribeiro, Thais De Laurentiis e Maysa Pittondo. Designado redator do voto vencedor Conselheiro Pedro Bispo.

(...)

**VOTO VENCEDOR**

(...)

O auto de infração ora analisado resultou de desdobramento dos trabalhos de fiscalização na empresa Momento Comércio e Representações Ltda. Na referida fiscalização foi constatado que a empresa agia como interposta pessoa em diversas operações de comércio exterior, ocultando os reais adquirentes e que resultou no Auto de Infração nº10111.721.469/2012-24, no qual foi lavrada a multa por cessão de nome (multa de 10%). O auto de infração foi objeto de julgamento recente desta turma colegiada por meio do acórdão nº340002.868 que manteve integralmente o lançamento de ofício.

Dentre as empresas acusadas de serem as reais adquirentes das importações realizadas pela Momento, a fiscalização identificou que a Ômega foi uma das que se utilizou da Momento para manter-se oculta em operações de importações, conforme consta no TVF (Termo de Verificação Fiscal) constante no processo.

(...)

A infração lançada em ação fiscal prevista no artigo 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, decorre da ocultação do real adquirente.

No tipo infracional em questão não consta qualquer exigência de verificação dos elementos suscitados pela recorrente, tais como: de abastecer a economia informal, subfaturamento, empresa de fachada, não comprovação de origem de recursos ou a ocorrência de dano ao patrimônio público pela falta de pagamento dos tributos sobre a importação, não havendo que se falar em exclusão da infração pela ausência de elementos que não integram o tipo. O bem jurídico tutelado pela norma do tipo infracional em questão é o controle aduaneiro. Como se sabe, a função desse controle é principalmente extrafiscal, com inúmeras funções de proteção à economia e à sociedade brasileira, sendo a falta de pagamento dos tributos apenas um desses aspectos. Assim, mesmo que o contribuinte tenha pago todos os tributos sobre a importação, mas não tenha obedecido as normas previstas na legislação aduaneira e tributária que estabelecem a adequada identificação na Declaração de Importação do adquirente na modalidade caracterizada como por encomenda, há subsunção da conduta a infração prevista no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

No caso concreto, a fiscalização entendeu que, pelo conjunto dos fatos apurados, a empresa Ômega deveria configurar como o real adquirente predeterminado (importação por encomenda) nas Declarações de Importações relacionadas aos 48 (quarenta e oito) contratos de fornecimentos lavrados com a empresa Momento no período de janeiro de 2008 e dezembro de 2012, conforme a legislação aduaneira prescreve. A fiscalização chegou a essa conclusão baseada nos seguintes fatos, abaixo transcritos:

1. A existência de contrato celebrado previamente à realização da importação e que estabelece a obrigação de compra das mercadorias importadas;
2. Os contratos contemplavam valor, descrição e quantidade das mercadorias a serem importadas, e determinavam a forma e o prazo de pagamento, em geral, após 30 (trinta) dias da emissão na Nota Fiscal;
3. Os contratos previam a autorização por parte da compradora (real adquirente) para que a vendedora (importador) emitisse as duplicatas referentes ao comprometimento financeiro do fornecimento em questão, imediatamente após a assinatura do contrato;

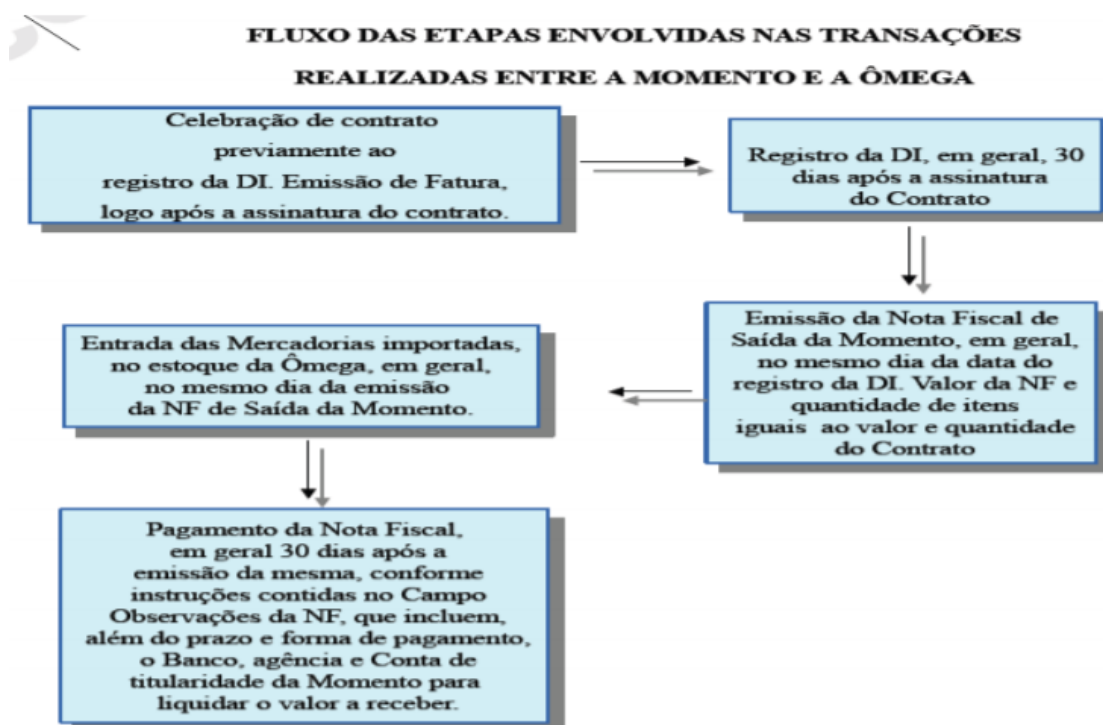
OBS: A empresa Momento celebrou 48 (quarenta e oito) contratos com a Ômega para fornecimento de diversos produtos importados, entre janeiro de 2008 e dezembro de 2012, totalizando o montante de R\$ 1.120.156,62. Para a presente fiscalização, serão considerados apenas os contratos cujas respectivas Declarações de Importação foram registradas no período de 01.01.2010 a 29.02.2012. (Ver anexo 2 – Contratos)

4. As mercadorias importadas foram repassadas, na maioria das vezes, em sua totalidade, normalmente no mesmo dia, poucos dias após a emissão das Notas Fiscais de Saída da Momento ou, em algumas situações, com Nota Fiscal de Saída da empresa Momento para a Ômega, em data anterior à Nota Fiscal de Entrada na empresa Momento, para atendimento dos contratos previamente firmados, geralmente, com baixa agregação de valor;
5. Cada contrato firmado é seguido de uma ou mais importações das mercadorias relacionadas, que em seguida são repassadas para o real adquirente (Ômega), sem passar pelo estoque da Momento, geralmente no mesmo dia da emissão da Nota Fiscal de Saída da Momento;
6. Financiamento das operações de importação com recursos do próprio importador (Momento), sem que houvesse quaisquer adiantamentos por parte do real

adquirente – Ômega (o prazo para pagamento das importações é sempre de 30 (trinta) dias após a emissão da Nota Fiscal). A emissão de duplicatas pelo importador, prevista em contrato, cria a obrigação entre as partes de modo que a Momento possa contratar financiamento por "desconto de duplicatas" tendo como garantia o compromisso da real interessada na operação de importação. Os recursos para o financiamento das importações são do importador (Momento), mas estão garantidos pelas duplicatas emitidas em nome da Ômega. Cláusula Sexta dos contratos.

(...)

As operações do presente caso, conforme fatos narrados anteriormente, guardam estreita similaridade com as características da modalidade de importação para revenda a encomendante predeterminado. Nesse sentido, foram lavrados contratos de fornecimento anteriores a importação, no qual consta o valor, descrição, data para quitação e quantidade de mercadorias a ser importada. Também a fiscalização demonstrou que as mercadorias importadas pela Momento foram, na maioria das vezes, em sua totalidade, repassadas imediatamente, sem passar por depósito da Momento, à Ômega em coincidência de valores e quantidades com os contratos lavrados. Além disso, o suporte financeiro das importações teve como origem recursos da própria Momento que, segundo a fiscalização, emitia as duplicatas previstas no contrato e as utilizava para financiamento por "desconto de duplicatas", obtendo, assim, os recursos suficientes para quitar as importações. A fiscalização assim sintetizou os fatos ocorridos com o fluxograma das etapas envolvidas nas transações realizadas entre a Momento e a Ômega:



Apesar das operações se identificarem perfeitamente com a importação na modalidade por encomenda, elas foram declaradas nas DIs como importação por conta própria da Momento. Dar a importação uma aparência de conta própria, quando na sua essência se trata de importação por encomenda, caracteriza a ocorrência de simulação que, pelos fatos narrados, visou tão somente ocultar de forma dolosa o real interessado na importação.

(...)

Assim, diante dos fatos apurados, restou comprovado que, na realidade, as importações ora analisadas se deram na modalidade por encomenda com ocultação dolosa do real interessado, no caso a Ômega, sendo corretamente aplicada a multa por conversão da pena de perdimento prescrita no Decreto-Lei nº 1.455/1976, artigo 23, V e §§ 1º e 3º.

A forma de realizar as operações de importação destinadas à recorrente (VERNET) é praticamente idêntica à descrita nos acórdãos acima parcialmente transcritos. Com efeito, a fiscalização identificou o seguinte:

a) Os documentos apresentados à fiscalização demonstraram que a MOMENTO executava importações principalmente a partir de contratos prévios firmados com seus diversos clientes, dentre os quais 23 (vinte e três) foram com a VERNET, conforme detalhado no Termo de Verificação Fiscal. Todos os contratos têm datas anteriores às de registro das respectivas Declarações de Importação (DIs) e os bens nelas constantes são quase sempre repassados integralmente para a VERNET, cliente previamente contratado, sendo que as Notas Fiscais de Saídas relativas às mercadorias importadas foram emitidas em datas muito próximas, ou até mesmo antes, do desembarço das respectivas DIs, geralmente com baixa agregação de valor, em consonância com os montantes acordados nesses contratos;

b) A própria MOMENTO declarou, em resposta às intimações da Fiscalização, que “*não possui estoque*” e que “*não possui depósito físico das mercadorias importadas nem na matriz e nem na filial, bem como em outra localidade*”. Adicionalmente, a Fazenda identificou que a MOMENTO possui somente dois empregados registrados em sua matriz e um em sua filial, o que revela aparente incompatibilidade entre sua capacidade operacional e os volumes transacionados no comércio exterior;

c) Todas as DIs da empresa MOMENTO foram registradas como importações próprias, sem constar qualquer informação acerca de seus reais adquirentes ou encomendantes predeterminados. A ocultação dos reais adquirentes provocou uma “blindagem” dos verdadeiros interessados na operação, uma vez que estas empresas, quando chamadas a cumprir com suas obrigações legais (tributárias e até civis), não são alcançadas em virtude da ocultação;

d) A Autoridade Fazendária informou que a VERNET não estava habilitada para operar no comércio exterior no período em que celebrou 22 (vinte e dois) dos referidos contratos, e que somente em 17/6/2011 ela obteve habilitação, na modalidade simplificada (limite de US\$150,000.00 por semestre). A habilitação para operar como encomendante foi deferida apenas em 20/03/2012;

e) Conforme demonstrado, a MOMENTO importa diversos produtos, repassando, na maioria das vezes, a totalidade das mercadorias das DIs para a empresa VERNET, normalmente no mesmo dia, poucos dias após ou, em algumas situações, com Nota Fiscal de Saída em data anterior à Nota Fiscal de Entrada, para atendimento dos contratos previamente firmados;

f) Todas as Declarações de Importação da empresa MOMENTO cujas mercadorias foram repassadas à VERNET foram registradas como importações próprias da

MOMENTO, sem constar qualquer informação acerca de seu adquirente predeterminado – a VERNET;

g) Foi demonstrada a vinculação entre os contratos prévios e as correspondentes DIs, bem como das notas fiscais de entrada e de saídas referentes às mercadorias importadas. Foram consideradas, além das datas e correspondência de mercadorias, o valor agregado nas saídas para a VERNET. Foi informado que o demonstrativo consolidado de todas as importações incluídas no lançamento consta na planilha "Contratos x DI" – Anexo V do Auto de Infração.

h) Ainda há situações que revelam repasse de recursos da VERNET para a MOMENTO como se fossem vendas de mercadorias, mas que, na verdade, revelam-se meros repasses de recursos. A título de ilustração, no caso da DI nº 10/01833550-8, a MOMENTO importa uma unidade de "1-ROTEADOR PARA VOZ E DADOS 4-P L-2, S/N CH36090610" com valor unitário na condição de venda de US\$ 62,05. Este produto consta da Nota Fiscal de Entrada nº 036, de 02/02/2010, com valor unitário de R\$ 121,53. Em seguida, este mesmo produto é "revendido" para a VERNET com a descrição "ROTEADOR PARA VOZ E DADOS WSM6-SSL-2 S/N CH36090610" com valor unitário de R\$ 27.559,08, com agregação de mais de 22.000%.

i) No tópico "FLUXO DE DISPONÍVEL E SUAS CONSEQUÊNCIAS" (fls. 55-82), há uma tabela objetivando demonstrar como os adiantamentos da VERNET foram essenciais para a MOMENTO realizar as importações analisadas, acompanhada de explicações detalhadas para facilitar o entendimento de seu conteúdo, inclusive dos lançamentos contábeis indicados. Foram apresentadas, em relação a cada operação registrada nessa tabela, data, descrição, finalidade, utilização, valor, saldo, considerações, chegando a fiscalização à seguinte conclusão:

i.1) A planilha FLUXO CX (ANEXO 09 - Planilhas), listada item a item nos parágrafos anteriores, indica de forma clara que em um primeiro momento, a VERNET adiantou valores para cobrir importações e pagar fornecedores estrangeiros. À medida em que esses adiantamentos ocorriam, formava-se reserva de recursos junto à MOMENTO de modo que a empresa importadora já possuía recursos adiantados suficientes para continuar a importar, mas agora sem o aporte imediato da VERNET. A reserva de recursos adiantados atendia às necessidades monetárias para pagar fornecedores estrangeiros e tributos, e era repostada após os pagamentos da VERNET;

i.2) A VERNET adiantava, portanto, recursos à MOMENTO com o objetivo pagar as despesas que a empresa importadora por ventura tivesse com importações, tais como dívidas com fornecedores estrangeiros e tributos sobre importações. Essa operação transferia o risco da operação de importação da importadora (MOMENTO) para a adquirente (VERNET), mas mantinha a adquirente oculta em todo o trâmite;

j) No Termo de Verificação Fiscal consta o tópico F, intitulado "DAS OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO E DA SITUAÇÃO DAS MERCADORIAS IMPORTADAS" (fls. 82-146). Nesse item é feita análise pormenorizada de cada DI incluída na autuação, indicando o contrato prévio correspondente; os valores, datas e documentos envolvidos; a contabilização das operações, etc., buscando demonstrar a utilização, pela MOMENTO, dos valores adiantados pela VERNET. Como resultado dessa análise a autoridade lançadora trouxe as seguintes conclusões (comuns a todas as DI):

j.1) Ao analisar a contabilidade da MOMENTO, verificamos que os produtos que ela importa não transitam por conta de estoque. De fato, não há no Plano de Contas da MOMENTO nenhuma conta Estoque ou similar em que as mercadorias importadas pudessem ser contabilizadas;

j.2) A importadora MOMENTO, portanto, já sabia um mês antes do registro da DI a quem as mercadorias importadas seriam destinadas, tendo ainda recebido valores em adiantamento, para fazer frente aos custos da importação;

j.3) Esta situação, em conjunto com outros argumentos expostos nos itens anteriores do presente Termo, formou a convicção de que a operação que aparentemente se constituía numa venda de mercadorias prevista em contrato, na verdade foi uma simples transferência das mercadorias importadas à real interessada e adquirente dos bens, previamente conhecida, sem a qual a importação em questão não teria ocorrido. A MOMENTO atuou como mera prestadora de serviços. Isso deixa claro que a relação entre a real adquirente dos bens importados (VERNET) e a empresa MOMENTO é uma relação que visa a ocultar o verdadeiro responsável pela importação daqueles produtos, e que a real interessada permaneceu oculta na declaração e documentos apresentados à RFB no curso da fiscalização feita sobre a MOMENTO, e agora sobre a VERNET;

j.4) Por esse fato, a empresa MOMENTO foi autuada por ceder o seu nome para ocultar o real adquirente nesta declaração, incorrendo assim na multa de 10% (dez por cento) sobre o valor aduaneiro registrado na DI, conforme o art. 33 da Lei nº 11.488/07;

Por fim, destaco que **a própria empresa MOMENTO reconheceu a infração de ocultação do real adquirente**, tendo pago a multa de 10% sobre as operações de importação, todas vinculadas ao processo fiscal de nº 10907.720616/2012/92, conforme afirma em seu Recurso Voluntário à fl. 1.219.

Nesse contexto, com base nas conclusões apresentadas acima e nos documentos que as embasam, todos juntados aos autos, e tendo em vista que o recorrente não logrou êxito em sua obrigação de desconstituir os fundamentos da autuação, nem de invalidar as provas apresentadas pelo Fisco, **voto no sentido de negar provimento a este pedido do recorrente.**

### **I.3 – DA ALEGAÇÃO DE INEXISTÊNCIA DE “CADEIA DO IPI” E DA IMPOSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA NA REVENDA PARA O MERCADO INTERNO DAS MERCADORIAS IMPORTADAS**

Alega o Recorrente que, ao contrário do que afirma a fiscalização, não há a menor possibilidade de “quebra da cadeia do IPI”, justamente porque tal cadeia inexistente, eis que tal tributo é devido somente por ocasião do desembaraço aduaneiro, tendo em vista que não realiza nova operação de industrialização, que é a hipótese de incidência deste imposto.

Contudo, como visto no tópico “I.1 - DA ALEGAÇÃO DE INEXISTÊNCIA DE DANO AO ERÁRIO E AUSÊNCIA DE VANTAGEM ECONÔMICA”, a possibilidade de realizar operação comercial que caracteriza a chamada “quebra da cadeia do IPI”, com o objetivo de eximir-se do pagamento deste tributo, é apenas uma das inúmeras razões que podem levar um

contribuinte a buscar se ocultar nas operações de importação através da interposição fraudulenta de terceiros.

A Autoridade Fazendária sequer lavrou Auto de Infração deste imposto, ou quantificou algum valor de IPI que estaria sendo deixado de recolher, pelo simples motivo que tal procedimento não é necessário para a caracterização da infração aqui analisada, como já discutido no referido tópico “I.1”. Se for interesse da Administração Tributária, com base em seus critérios de seleção, prioridades, e na disponibilidade de recursos humanos, inaugurar ação fiscal com este objetivo, tal matéria irá compor processo administrativo distinto deste.

De qualquer sorte, esta questão foi objeto dos Embargos de Divergência - EREsp nº 1403532,  **julgados em 18/12/2015**  pela sistemática dos Recursos Repetitivos, prevista no art. 543-C do Código de Processo Civil, tendo o Superior Tribunal de Justiça (STJ) fixado a seguinte tese na ementa do Acórdão:

EMENTA: EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI. FATO GERADOR. INCIDÊNCIA SOBRE OS IMPORTADORES NA REVENDA DE PRODUTOS DE PROCEDÊNCIA ESTRANGEIRA. FATO GERADOR AUTORIZADO PELO ART. 46, II, C/C 51, PARÁGRAFO ÚNICO DO CTN. SUJEIÇÃO PASSIVA AUTORIZADA PELO ART. 51, II, DO CTN, C/C ART. 4º, I, DA LEI N. 4.502/64. PREVISÃO NOS ARTS. 9, I E 35, II, DO RIPI/2010 (DECRETO N. 7.212/2010).

1. Seja pela combinação dos artigos 46, II e 51, parágrafo único do CTN – que compõem o fato gerador, seja pela combinação do art. 51, II, do CTN, art. 4º, I, da Lei n. 4.502/64, art. 79, da Medida Provisória n. 2.158-35/2001 e art. 13, da Lei n. 11.281/2006 - que definem a sujeição passiva, nenhum deles até então afastados por inconstitucionalidade,  **os produtos importados estão sujeitos a uma nova incidência do IPI quando de sua saída do estabelecimento importador na operação de revenda, mesmo que não tenham sofrido industrialização no Brasil.**

2. Não há qualquer ilegalidade na incidência do IPI na saída dos produtos de procedência estrangeira do estabelecimento do importador, já que equiparado a industrial pelo art. 4º, I, da Lei n. 4.502/64, com a permissão dada pelo art. 51, II, do CTN.

3. Interpretação que não ocasiona a ocorrência de bis in idem, dupla tributação ou bitributação, porque a lei elenca dois fatos geradores distintos, o desembaraço aduaneiro proveniente da operação de compra de produto industrializado do exterior e a saída do produto industrializado do estabelecimento importador equiparado a estabelecimento produtor, isto é, a primeira tributação recai sobre o preço de compra onde embutida a margem de lucro da empresa estrangeira e a segunda tributação recai sobre o preço da venda, onde já embutida a margem de lucro da empresa brasileira importadora. Além disso, não onera a cadeia além do razoável, pois o importador na primeira operação apenas acumula a condição de contribuinte de fato e de direito em razão da territorialidade, já que o estabelecimento industrial produtor estrangeiro não pode ser eleito pela lei nacional brasileira como contribuinte de direito do IPI (os limites da soberania tributária o impedem), sendo que a empresa importadora nacional brasileira acumula o crédito do imposto pago no desembaraço aduaneiro para ser utilizado como abatimento do imposto a ser pago na saída do produto como contribuinte de direito (não-cumulatividade), mantendo-se a tributação apenas sobre o valor agregado.

(...)

5. Tese julgada para efeito do art. 543-C, do CPC: "os produtos importados estão sujeitos a uma nova incidência do IPI quando de sua saída do estabelecimento importador na operação de revenda, mesmo que não tenham sofrido industrialização no Brasil".

6. Embargos de divergência em Recurso especial não providos. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

Posteriormente, o Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento do RE nº 946.648, em decisão de 30/06/2016, entendeu que possui repercussão geral a controvérsia relativa à incidência do IPI na saída do estabelecimento importador de mercadoria para a revenda, no mercado interno, considerada a ausência de novo beneficiamento no campo industrial. O Julgamento foi finalizado em 24/08/2020, com publicação em 16/11/2020:

EMENTA. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. BENS IMPORTADOS. INCIDÊNCIA NO DESEMBARAÇO ADUANEIRO E NA SAÍDA DO ESTABELECIMENTO IMPORTADOR PARA COMERCIALIZAÇÃO NO MERCADO INTERNO. CONSTITUCIONALIDADE.

1. A sistemática legal de tributação dos bens importados pelo imposto sobre produtos industrializado – IPI é compatível com a Constituição.

2. Recurso Extraordinário a que se nega provimento, com a fixação da seguinte tese de julgamento para o Tema 906 da repercussão geral: "É constitucional a incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI no desembaraço aduaneiro de bem industrializado e na saída do estabelecimento importador para comercialização no mercado interno".

Pelo exposto, voto por negar provimento a este pedido.

## **II – DO RECURSO VOLUNTÁRIO CONJUNTO DOS SUJEITOS PASSIVOS SOLIDÁRIOS**

### **II.1 – DA PRELIMINAR DE NULIDADE POR INEXISTÊNCIA DE SOLIDARIEDADE ENTRE OS RECORRENTES E A EMPRESA ADQUIRENTE QUANTO À PENA DE PERDIMENTO — ILEGITIMIDADE PASSIVA**

Alegam os recorrentes que, com o advento do art. 33, da Lei nº 11.488/2007, deixou de ser imputável ao importador, ora impugnante (MOMENTO), em co-autoria com o real adquirente (VERNET), a infração contida no artigo 23, V, do Decreto-lei 1.455/1976. Tal entendimento seria fruto do princípio do "*non bis in idem*", o qual, no Direito Aduaneiro, estaria albergado nos artigos 99 e 100 do Decreto-lei nº 37/1966.

Sustenta que a Receita Federal deveria ter aplicado a pena de perdimento exclusivamente contra o real adquirente, mas jamais em solidariedade com os ora recorrentes. À estes, sim, poderia ser imputada a multa de 10% (dez por cento) pela cessão de nome a que se refere o art. 33 da Lei nº 11.488/2007, porém jamais cumulá-las.

Afirma, ainda, que os Recorrentes já pagaram essa multa de 10% sobre as operações de importação, todas vinculadas ao processo fiscal de nº 10907.720616/2012-92, comprovando que a MOMENTO e seu respectivo sócio-administrador, JOÃO CARLOS ANGELINI, são manifestamente ilegítimos para figurar como sujeitos passivos deste crédito tributário.

Vejam os que consta da imputação fiscal:

#### C.2. DA INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA NO COMÉRCIO EXTERIOR

(...)

19. Em suma, pode-se definir interposição fraudulenta como todo ato em que uma pessoa, física ou jurídica, aparenta ser o responsável por uma operação que não realizou, interpondo-se entre uma parte (neste caso, o fisco) e outra (o real beneficiário – responsável pela operação de comércio exterior), para ocultar o sujeito passivo. O combate às operações irregulares de comércio exterior, prática tão danosa ao erário público, nada mais é do que uma atribuição constitucional do Ministério da Fazenda.

Para coibir tais ações, foram editadas normas específicas que instrumentalizaram a Fiscalização para seu enfrentamento.

20. O Decreto-lei nº 1.455, de 07/04/1976, com as alterações da Lei nº 10.637, de 30/12/2002, definiu como Dano ao Erário a ocultação do Sujeito Passivo, do Real Vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, infração punida com o perdimento das mercadorias.

(...)

25. Detalhemos a questão: no Brasil, o controle aduaneiro é exercido por ferramentas cada vez mais sofisticadas, com o uso de sistemas informatizados, dentre os quais destaca-se o Sistema Integrado de Comércio Exterior (SISCOMEX), responsável por integrar as atividades de registro, acompanhamento e controle das operações de comércio exterior por meio de um fluxo único, computadorizado de informações. Ou seja: é principalmente por meio do SISCOMEX que o Estado exerce o controle aduaneiro. É no SISCOMEX, aliás, que é feito o registro da Declaração de Importação (DI). E, conforme a Instrução Normativa SRF nº 225/2002, Art. 3º, é no momento do registro da DI que deve ser indicado o real adquirente das mercadorias importadas. Isso significa que é fácil burlar o controle aduaneiro por meio da simulação: basta inserir, no campo “real adquirente” da DI, nome diverso daquele que ali deveria aparecer. Conseqüentemente, quando uma empresa cede seu nome para constar na DI no lugar de outra, ela traz para a sociedade, automaticamente, todos os riscos mencionados anteriormente.

(...)

46. Além disso, a prestação de informações incorretas caracteriza simulação e falsidade ideológica/material, conforme dispõe o artigo 13 da mesma IN SRF nº 228/2002:

(...)

47. A simulação é tratada no artigo 167, §1º, do Código Civil (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002):

(...)

49. Em suma, o fim buscado com o procedimento especial de fiscalização abrangido pela IN SRF 228/2002 é identificar e, se for o caso, punir quem oculta o sujeito passivo nas operações de comércio exterior, inclusive por meio de interposição fraudulenta de pessoas. Foi a este procedimento que foi submetida a empresa MOMENTO, no ano de 2012, o qual concluiu que aquela atuava no comércio exterior ocultando os reais responsáveis e/ou adquirentes dos bens em operações de importação. Nesse contexto, a empresa agora fiscalizada, a VERNET, foi apontada como sendo um desses reais adquirentes que permaneceram ocultos aos olhos do Fisco, agora elucidados mediante os argumentos e as provas que serão expostos em seguida.

(...)

#### E – FLUXO DE DISPONÍVEL E SUAS CONSEQUÊNCIAS

51. Este MPF permitiu que a fiscalização aduaneira analisasse fatos de 02/2010 a 09/2011. Construímos a seguinte tabela com as devidas explicações na sequência para explicitar como o adiantamento por parte da VERNET foi essencial para que a MOMENTO pudesse realizar as importações sob análise nessa fiscalização.

(...)

255. Por tudo que foi exposto neste Termo, apuramos que **as pessoas jurídicas – empresas VERNET e MOMENTO, devem figurar no polo passivo** para a penalidade aplicada no presente Auto, **bem como sócios-administradores das respectivas empresas, nos termos dos artigos 124, 134 e 135, do Código Tributário Nacional (CTN), Lei nº 5.172/1966, e ainda artigo 95 do Decreto-Lei nº 37/1966, in verbis:**

Da leitura destes excertos do Termo de Verificação Fiscal verifica-se que a empresa MOMENTO é acusada de participar de conluio com a VERNET para simular operações de importações nas quais figuraria como importador direto, sendo que a verdadeira operação, ocultada pela simulação, era a importação realizada pela VERNET como real adquirente, caracterizando a ocorrência de dano ao Erário por meio da interposição fraudulenta de terceiros prevista no art. 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455/76.

A responsabilidade da MOMENTO e de seu sócio-administrador JOÃO CARLOS ANGELINI, em decorrência dos fatos narrados, é definida expressamente pelo art. 95 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;**

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

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

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

##### **V - conjunta ou isoladamente, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por**

**intermédio de pessoa jurídica importadora.** (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

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

Da mesma forma dispõe o art. 121 do CTN, ao definir que sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada não apenas ao pagamento de tributo, mas também de penalidade pecuniária. Os recorrentes se caracterizam como sujeitos passivos, na qualidade de solidários, em decorrência do que dispõe o art. 124, inciso I, do CTN, pois é bastante evidente a existência de interesse comum na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal.

Deve ser destacado que este dispositivo legal não trata de caso de responsabilidade tributária (definida no Capítulo V do CTN), mas sim de interesse comum no fato gerador entre a VERNET e a MOMENTO, o que torna ambas as empresas como solidárias. Vejamos o texto legal:

#### **CAPÍTULO IV - Sujeito Passivo**

##### **SECÃO I**

##### **Disposições Gerais**

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo **ou penalidade pecuniária.**

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

**I - contribuinte,** quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

**II - responsável,** quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

##### **SECÃO II**

##### **Solidariedade**

**Art. 124. São solidariamente obrigadas:**

**I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;**

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

A pena de perdimento, assim, deve ser aplicada sobre ambos os sujeitos passivos solidários, pouco importando se irão constar no mesmo Auto de Infração ou em Autos de

Infração distintos. Da mesma forma, não há diferença na situação das empresas na relação jurídico-tributária com a Fazenda Nacional em decorrência da forma como participaram do fato, uma como importadora ostensiva (MOMENTO) e outra como importadora oculta (VERNET), sendo suficiente que ambas tenham concorrido para a ocorrência do fato jurídico que gerou a imposição da pena de perdimento e sua posterior conversão em multa, conforme dispõem os arts. 95, incisos I (antes da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001), V ou VI (a depender do caso concreto), e 32, § único, inciso III, e alíneas “c” ou “d” (a depender do caso concreto), todos do Decreto-Lei n.º 37/66:

Art. 32. É responsável pelo imposto: (Redação dada pelo Decreto-Lei n.º 2.472, de 01/09/1988)

(...)

Parágrafo único. É responsável solidário: (Redação dada pela Medida Provisória n.º 2158-35, de 2001)

(...)

III - o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora. (Redação dada pela Medida Provisória n.º 2158-35, de 2001)

c) o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora; (Incluída pela Lei n.º 11.281, de 2006)

d) o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora. (Incluída pela Lei n.º 11.281, de 2006)

(...)

Art. 95 - Respondem pela infração:

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

(...)

V - conjunta ou isoladamente, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora. (Incluído pela Medida Provisória n.º 2.158-35, de 2001)

VI - conjunta ou isoladamente, o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora. (Incluído pela Lei n.º 11.281, de 2006)

Nesse sentido, os seguintes precedentes judiciais:

**(i) STJ. Agravo em Recurso Especial n.º 1.072.953 – SP. Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Publicação em 29/06/2020:**

1. Trata-se de Agravo em face de decisão que não admitiu Recurso Especial interposto pela QUEFIO INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, com fundamento na alínea a do permissivo constitucional, contra acórdão proferido pelo TRF da 3ª Região, assim ementado:

(...)

1. Embora a apelante sustente inexistir prova da infração que lhe foi imputada no processo administrativo nº 12466.000585/2004-10, o acervo probatório do feito demonstra cabalmente que **a Quefio utilizou-se da empresa Intercip Internacional Ltda. para se ocultar perante o Fisco enquanto importadora de mercadorias.**

2. Como se observa da análise dos documentos da reprografia do PA, apensa aos autos, a Intercip emitiu à apelante recibos referentes a reembolso de fechamento de câmbio e ICMS. Vez que a importadora é a responsável pelo fechamento de câmbio e pela tributação incidente nesta etapa, **não há porque se crer que os valores pagos representam simples adiantamento de numerário, e não a ocorrência de simulação.** A conclusão é ratificada pelo fato de que consta dos registros contábeis da Intercip a existência de contas referentes a custos de importação própria referenciadas à apelante, como salientou o perito judicial em laudo complementar, e, em específico, a entrada de valores pagos pela apelante a título de adiantamento referente a contratos de câmbio, mencionados em sentença.

3. Nem se alegue que a Quefio não é responsável pelos lançamentos e controle contábil da Intercip, a eximir-se do que ali declarado. Não há qualquer prova nos autos, ou mesmo razão plausível, para que sustente que a Intercip deliberadamente fraudou seus registros, em prejuízo próprio, para responsabilizar a apelante por infração fiscal. **Diante da ampla documentação comprobatória, é de se ter a ocorrência de simulação, ocultando a participação da Quefio no procedimento de importação realizado, inexistente qualquer evidência contrária.**

4. **A despeito da argumentação do contribuinte, a existência de vínculo de solidariedade fiscal entre as empresas é manifesta. A Quefio naturalmente detinha interesse, partilhado com a Intercip, na importação das mercadorias, evento que constitui o fato gerador do tributo, a atrair a incidência do artigo 124, I, do CTN.** A solidarização da apelante, quanto ao tributo incidente e eventual infração fiscal, é prevista também pelos artigos 32, parágrafo único, III, e 95, V, do Decreto-Lei nº 37/1966.

(...)

3. Nas razões do Apelo Nobre inadmitido, a parte recorrente aponta violação dos art. 144 do CTN, em razão da impossibilidade jurídica da exigência fiscal, pois toda ela se fundamenta em legislação posterior à ocorrência dos fatos geradores relacionados com os Processos 163/02 e 164/02; bem como do 124 do mesmo diploma legal, sob o fundamento de não existir entre a Recorrente e a Intercip Internacional Ltda. interesse comum na situação que constitui o fato gerador do Imposto de Importação ou do IPI, visto que estes fatos são de interesse exclusivo da empresa Importadora.

(...)

7. É o relatório.

(...)

9. **O recurso não merece prosperar.**

(...)

12. **Quanto à violação do art. 124 do CTN e à alegada inexistência de prejuízo ao erário, o Tribunal de origem, soberano na análise de fatos e provas, entendeu ser inequívoco o vínculo de solidariedade fiscal entre as empresas e inafastável a ocorrência do dano imputável.** Desse modo, o acolhimento das alegações deduzidas no Apelo Nobre ensejaria a incursão no acervo fático-probatório da causa, o que encontra óbice na Súmula 7/STJ, segundo a qual a pretensão de simples reexame de prova não enseja Recurso Especial.

(...)

14. Ante o exposto, conhece-se do Agravo para negar seguimento ao Recurso Especial da Contribuinte.

**(ii) STJ. Recurso Especial nº 1.767.386 – SC. Relator Ministro Benedito Gonçalves. Publicação em 05/12/2018:**

Trata-se de recurso especial interposto por Céramus Bahia S/A Produtos Cerâmicos com fundamento no artigo 105, III, a, da Constituição Federal, contra acórdão proferido pelo TRF da 4ª Região, assim ementado (fl. 1812):

**TRIBUTÁRIO. ADUANEIRO. APREENSÃO DE MERCADORIAS. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE INTERPOSTA PESSOA. PRESUNÇÃO DE BOA-FÉ ELIDIDA.**

(...)

2. Na hipótese, a retenção se dá com guarida na existência de elementos que despertam **fundadas suspeitas quanto ao cometimento de infração à legislação, pela ocorrência de interposta pessoa.**

3. O auto de infração está devidamente fundamentado, encontrando lastro nos documentos produzidos no procedimento administrativo, que apresentam **fortes indícios de que a autora teria promovido a importação em favor de terceiro, sem a observância das regras pertinentes.**

Embargos de declaração acolhidos com efeitos modificativos em acórdão assim ementado (fls. 1911/1912):

**EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÕES NO ACÓRDÃO. EXISTÊNCIA. SUPRIMENTO.**

(...)

3. **Responsabilidade Solidária:** uma vez que o acórdão embargado, na esteira do foi decidido pela r. sentença, **concluiu que a operação havia sido enquadrada na modalidade de importação por encomenda, o encomendante é responsável solidário,** nos termos do art. 32, parágrafo único, "d", do DL 37/66. A multa imposta à pessoa jurídica justifica-se pela cessão seu nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas ao acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários (art. 33 da Lei 11.488/07).

(...)

Em suas razões, o recorrente alega violação dos artigos 489 e 1022 do CPC/2015, ao argumento de que a Corte de origem não se manifestou a respeito de pontos importantes ao deslinde da controvérsia, pois limitou-se a reproduzir o procedimento administrativo fiscal e votos de processos diversos, carecendo de fundamentação específica do caso.

Quanto à questão de fundo, **sustenta ofensa aos seguintes artigos:** i) 112, **124**, 127, II e 134, **todos do CTN** e 673, 675, IV e 689, § 1º do Decreto n. 6.759/2009, ao fundamento de que foi responsabilizada por circunstâncias que somente envolviam terceiros, pois sua participação foi presumida, conforme a documentação acostada aos autos;

(...)

**É o relatório. Passo a decidir.**

(...)

Posto isso e, após detido estudo dos autos, fica cristalino que a real pretensão da recorrente é a revisão da lide de forma ampla, no sentido de que esta Corte se pronuncie a respeito de **temas como ausência de participação na empreitada constatada pela RFB e inexistência de interposição fraudulenta** (ou de qualquer outro ato fraudulento) **e de dano ao erário, situações que já foram devidamente consideradas e ponderadas pelas instâncias ordinárias** em estrita observância às normas de regência, bem como à descrição fática controversa e às provas carreadas aos autos.

(...)

Ante o exposto, não conheço do recurso especial.

**(iii) TRF da 3ª Região. Apelação Cível nº 5024327-39.2017.4.03.6100. Relatora Desembargadora Federal Marli Marques Ferreira. Publicação em 06/03/2020:**

Ou seja, para todos os efeitos fiscais, **a importadora declarou se tratar de uma importação própria, sem adquirentes pré-determinados, o que não corresponde à realidade**, como demonstra o conjunto probatório contido nos autos." (p. 92 do Relatório Fiscal) (...) "**O presente relatório deixa clara a ocultação da real adquirente RIMAR em importações realizadas pela HIDRORIMAR**. Assim, a RIMAR é o sujeito passivo principal do presente auto de infração, ou seja, contribuinte nos termos do art. 121, inciso I, do Código Tributário Nacional (detalhamento nas páginas seguintes). Ficou claramente demonstrado ao longo do presente relatório a condição de real destinatário das mercadorias importadas.

**A HIDRORIMAR, por seu turno, é responsável** (art. 121, II, CTN) **e sua solidariedade (art. 124 do CTN) deve-se ao fato de que a referida empresa concorreu para a prática da infração (art. 95, I, DL 37/1966) ao inserir seu nome no campo "adquirente" das DI**. Ademais, nos termos do art. 95, IV, do DL 37/1966, responde pela infração a pessoa natural ou jurídica, em razão do despacho que promover, de qualquer mercadoria. A ORANIO DOMINGUES também é responsável solidária, visto que concorreu para a prática da infração e dela se beneficiou (art. 95, I, DL 37/1966), ao antecipar recursos para o financiamento das importações e receber mercadorias com ocultação da real adquirente.

Cumprе destacar que, **sem a participação do administrador das empresas HIDRORIMAR, RIMAR e ORANIO DOMINGUES, cuja responsabilidade, em todo o período fiscalizado, coube ao sócio NILTON MORALES HERNANDES**, de acordo com os contratos sociais das empresas, **a fraude não teria ocorrido**. Conforme demonstrado ao longo do presente relatório, diversos são os momentos em que fica evidenciada a atuação da administração das empresas na simulação de importação mediante ocultação do real adquirente.

**(iv) TRF da 3ª Região. Apelação/Remessa Necessária nº 1707449. Relator Desembargador Federal Nery Junior. Publicação em 18/01/2017:**

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITOS POR EMPRESA INTERPOSTA. SIMULAÇÃO E INTERPOSIÇÃO FRAUDULENТА DE TERCEIROS. DANO AO ERÁRIO. ARTIGO 23, §§ 2º E 3º E ARTIGO 618 DO REGULAMENTO ADUANEIRO. REMESSA OFICIAL E APELAÇÕES IMPROVIDAS.

1. **O Código Tributário Nacional prevê em seu artigo 124**, inciso II, como solidariamente obrigadas "as pessoas expressamente designadas por lei", sendo esta, o Decreto n.º 4.543/2002 (Regulamento Aduaneiro). Nessa esteira, **o inciso I deste artigo dispõe que a solidariedade tributária ocorre entre "pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal"**.
2. O artigo 105, inciso III, do Decreto n.º 4.543/2002 define como responsável solidário "o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora".
3. No presente caso, **a empresa Dinlailai transferiu créditos para realização de importação pela Palmex**, consubstanciado no contrato de câmbio n.º 04/030772, e representadas na DI n.º 04/1207740-4 e DI n.º 04/1208681-0, no valor de R\$ 60.000,00 e R\$ 51.450,00, na data de 01.12.2004, **restando configurada sua participação na ocorrência do fato gerador da obrigação principal, em decorrência da transferência dos recursos financeiros**, muito embora não apresentadas razões que levaram a apelante a efetivar o depósito.
4. Por fim, **restou evidenciado no decorrer do PAF n.º 11845.000030/2008-66 a responsabilidade da apelante, mediante ocultação na transferência de recursos financeiros à empresa Palmex, caracterizado pela simulação e interposição fraudulenta de terceiros**, configurando, assim, dano ao erário, na forma prevista no artigo 618, do Decreto-Lei n.º 1.455/76, que pune com pena de perdimento de mercadorias, garantido a possibilidade de conversão em multa equivalente ao valor aduaneiro, nos termos do artigo 23, §§ 2º e 3º do mesmo diploma.
5. Remessa Oficial e Apelações improvidas

Igualmente nesse sentido, os seguintes precedentes deste Conselho:

**(i) Acórdão n.º 3301-007.280, Sessão de 16/12/2019:**

SOLIDARIEDADE. SUJEIÇÃO PASSIVA. DEFINIÇÃO LEGAL.

A responsabilidade solidária na sujeição passiva decorre de interesse comum e de lei, nos termos do artigo 124, I e II do CTN, restando configurada a responsabilidade dos reais adquirentes e dos intervenientes na importação pelo recolhimento do imposto, bem como pelas infrações, nos termos do artigo 32 e artigo 95 do Decreto-Lei n.º 37/1966.

**(ii) Acórdão n.º 3201-005.523, Sessão de 24/07/2019:**

DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. MERCADORIA CONSUMIDA, NÃO LOCALIZADA OU REVENDIDA. MULTA IGUAL AO VALOR ADUANEIRO DA MERCADORIA.

Considera-se dano ao Erário a ocultação do real sujeito passivo na operação de importação, mediante fraude ou simulação, infração punível com a pena de perdimento, que é substituída por multa igual ao valor aduaneiro da mercadoria importada caso tenha sido entregue a consumo, não seja localizada ou tenha sido revendida.

SUJEIÇÃO PASSIVA. INTERESSE COMUM. INFRAÇÃO. PRÁTICA OU BENEFÍCIO PRÓPRIO. REAL ADQUIRENTE NA IMPORTAÇÃO.

São solidariamente obrigadas as pessoas jurídicas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

Na importação realizada com interposição fraudulenta de terceiro, em que for identificado o real adquirente da mercadoria, tanto o importador oculto como o

ostensivo podem ser qualificados como contribuintes dos tributos e penalidades incidentes na operação. Aplicação do art. 124, I do CTN e art. 95, I do Decreto-Lei nº 37/66.

**RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA E PESSOAL. INFRAÇÃO. PRÁTICA OU BENEFÍCIO PRÓPRIO. PRÁTICA DE ATOS.**

Respondem pela infração, conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie e/ou são pessoalmente responsáveis pelos créditos tributários resultantes de atos praticados com infração de lei, os sócios administradores de pessoas jurídicas. Aplicação do art. 95, I do Decreto-Lei nº 37/66 e 135, caput e inciso III do CTN.

**IMPORTAÇÃO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. QUALIFICAÇÃO DOS SUJEITOS PASSIVOS**

Na importação realizada com interposição fraudulenta de terceiro, em que for identificado o real adquirente da mercadoria, tanto o importador oculto como o ostensivo podem ser qualificados como contribuintes dos tributos e penalidades incidentes na operação.

**(iii) Acórdão nº 3301-004.980, Sessão de 27/07/2018:**

**INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PENA DE PERDIMENTO E CONVERSÃO EM MULTA. ORIGEM DOS RECURSOS APLICADOS NA IMPORTAÇÃO. NÃO COMPROVAÇÃO.**

Não apresentada documentação capaz de comprovar a origem e disponibilidade dos recursos utilizados nas operações de comércio exterior, tem-se por configurada a interposição fraudulenta de terceiros. Na impossibilidade de apreensão da mercadoria sujeita a pena de perdimento, em razão de sua não localização, consumo ou transferência a terceiros, aplica-se a penalidade pecuniária de conversão da pena de perdimento.

**RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INTERESSE COMUM.**

Cabe a atribuição de responsabilidade solidária àqueles que tiverem interesse comum na situação que constitua o fato jurídico tributário, nos termos do art. 124, I, do CTN, respondendo pela infração, conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie.

Quanto à alegação da MOMENTO de já ter pago a multa de 10% prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, tal fato não a exime da responsabilidade solidária em relação à pena de perdimento da mercadoria (ou sua multa substitutiva). A introdução deste dispositivo no ordenamento jurídico veio para substituir a pena administrativa de inaptidão do CNPJ, que ficou restrita aos casos de não comprovação da origem lícita dos recursos utilizados na importação (interposição fraudulenta presumida).

Nesse sentido já decidiu o STJ:

**i) Recurso Especial nº 1.653.557/SC. Relator: Ministro Gurgel de Faria. Data da Publicação: 23/04/2020.**

O recurso foi admitido à e-STJ fl. 607.

Passo a decidir.

(...)

O Tribunal de origem negou provimento ao recurso de apelação.

Transcrevo os fundamentos que deram suporte ao julgado (e-STJ fls. 502/513):

*Mérito*

**Pretende a autora afastar a inaptidão de seu CNPJ, efetivada pela fiscalização no curso de Representação Fiscal promovida para este fim, em razão do reconhecimento de que houve interposição fraudulenta de terceiros na atividade de comércio exterior envolvendo ela, demandante.**

(...)

*E os motivos da interposição fraudulenta, segundo o auto de infração, foram valor FOB declarado de apenas US\$ 9.562,27, o que representa um valor médio por kg líquido de somente US\$ 0,49/kg, muito abaixo do custo da maioria das matérias primas utilizadas na confecção das mercadorias, inferido de laudo técnico da ABIT, falta de capacidade financeira da adquirente GR2 IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA. **Segundo a investigação, a autora não teria disponibilidade financeira para arcar com a importação em questão.***

(...)

*Muito embora este juízo venha reconhecendo a inaplicabilidade da inaptidão de CNPJ para casos de interposição fraudulenta, em razão da superveniência da Lei n. 11.488/2007, caso no qual deve ser aplicada multa, **a jurisprudência tem feito distinções, conforme recente julgado:***

(...)

*1. A cessão de nome em operações de comércio exterior - objetivando ocultação do verdadeiro responsável -, como infração isolada, foi excluída do rol das ilicitudes punidas com a declaração de inaptidão do CNPJ, passando a ser sancionada com a multa prevista no art. 33 da L. 11.488/2007.*

*2. **O mesmo não ocorre nos casos em que não comprovada a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior (art. 81, § 1º, da Lei nº 9.430/96, com a redação da Lei nº 10.637/2002). Nestes casos, ainda, além da declaração de inaptidão do CNPJ do importador ostensivo - prevista no citado dispositivo legal - presume-se a interposição fraudulenta de terceiros na operação, com o perdimento da mercadoria importada - penalizando, assim, o real adquirente oculto (art. 23, V e §§2º e 3º do Decreto-Lei nº 1.455/76, com a redação da Lei 10.637/2002).***

(...)

*Logo, com razão a apelante ao alegar que **a cessão de nome para viabilizar operações de comércio exterior não deve ser confundida com a não comprovação da origem dos recursos aplicados na importação, pois são conceitos diferentes.** No concernente, embora esta (não comprovação da origem dos recursos) sempre permita presumir a ocultação do real adquirente (interposição fraudulenta), o contrário não é verdadeiro - ou seja, **a (mera) ocultação do verdadeiro comprador pode ocorrer também quando o importador ostensivo emprega recursos próprios na importação.** E é precisamente neste último caso que incide a multa por cessão de nome prevista no art. 33 da L. 11.488/2007 - objetivando punir e reprimir nova incursão na mesma conduta ilícita, por parte de empresa regularmente estabelecida que tenha comprovado a origem e disponibilidade dos valores empregados na operação.*

(...)

Ante o exposto, com base no art. 255, § 4º, I, do RISTJ, NÃO CONHEÇO do recurso especial. Caso exista nos autos prévia fixação de honorários sucumbenciais pelas instâncias de origem, majoro, em desfavor da parte recorrente, em 10% (dez por cento) o valor já arbitrado (na origem), nos termos do art. 85, § 11, do CPC/2015, observados, se aplicáveis, os limites percentuais previstos nos §§ 2º e 3º do referido dispositivo, bem como os termos do art. 98, § 3º, do mesmo diploma legal.

Pelo exposto, voto por negar provimento a esta Preliminar de ilegitimidade passiva.

## **II.2 – DA PRELIMINAR DE NULIDADE POR INAPLICABILIDADE DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL AOS CRÉDITOS DE NATUREZA NÃO-TRIBUTÁRIA**

O recorrente afirma que “o Fiscal Tributário, com o fito de comprovar a responsabilidade solidária da impugnante e do representante legal, recorreu às disposições do art. 124, 134 e 135 do Código Tributário Nacional, fazendo constar nos Termos de Sujeição Passiva, como disposição elementar para tal, os termos do art. 124 do CTN”.

No entanto, em seu entender, o Código Tributário Nacional não se aplica aos débitos em discussão, posto que estes não possuem natureza tributária.

Contudo, as decisões judiciais e administrativas colacionadas no tópico anterior não deixam restar dúvidas de que **o art. 124 do CTN é amplamente utilizado para caracterizar a solidariedade entre os sujeitos passivos**, como no caso entre a MOMENTO e a VERNET, **mesmo em matérias como interposição fraudulenta na importação**. O art. 135 do CTN foi indicado nos Termos de Sujeição Passiva pois é a base legal para a sujeição passiva do sócio-administrador da MOMENTO, João Carlos Angelini. A diferença é muito clara entre os dispositivos, inclusive por estarem inseridos em capítulos distintos:

### **CAPÍTULO IV**

#### **Sujeito Passivo**

(...)

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

(...)

### **CAPÍTULO V**

#### **Responsabilidade Tributária**

(...)

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.

Mesmo que fosse admissível a argumentação de que o art. 124 não seria aplicável, o art. 95 do Decreto-Lei n.º 37/1966 também foi utilizado como base normativa no enquadramento legal realizado:

Art. 95 - Respondem pela infração:

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

De qualquer sorte, é pacífico no Judiciário, bem como neste Conselho, que um eventual equívoco no enquadramento legal não enseja a nulidade da autuação, porque o julgamento se refere aos fatos narrados, e não à capitulação legal, em decorrência dos princípios processuais do “*iura novit curia*” “*mihi factum dabo tibi jus*”, como já bem expresso pelo STF ao julgar o Ag. Reg. no Agravo de Instrumento - AI n.º 794.759 AgR/SC, Relator Min. Luiz Fux, Julgamento em 13/04/2011:

EMENTA:

(...)

6. O artigo 93 da CF não resta violado porquanto o juiz não está obrigado a julgar a questão posta a seu exame conforme o pleiteado pelas partes, **podendo fazê-lo conforme o seu livre convencimento, utilizando-se** dos fatos, provas, jurisprudência, aspectos pertinentes ao tema e **da legislação que entender aplicável ao caso.** (*iura novit curia*)

Da mesma forma o STJ, no julgamento do EDcl no AREsp 1.697.744, Relatora Ministra MARIA ISABEL GALLOTTI, publicação em 26/10/2020:

O recurso não merece prosperar.

No que se refere à preliminar suscitada, não observo omissão, contradição ou obscuridade no acórdão, senão julgamento contrário aos interesses dos recorrentes, o que não autoriza, por si só, o acolhimento de embargos de declaração, nem sua rejeição importa em violação à sua norma de regência.

Esclareça-se que não se exige do julgador a análise de todos os argumentos das partes, para fins de convencimento e julgamento.

Para tanto, basta o pronunciamento fundamentado acerca dos fatos controvertidos, o que se observa no presente caso, em que os motivos da decisão encontram-se objetivamente fixados nas razões do acórdão recorrido. Nesse sentido: EDcl no AgRg nos EREsp 1.483.155/BA, Rel. Ministro OG FERNANDES, CORTE ESPECIAL, DJe 3/8/2016.

(...)

Em sede de embargos de declaração, o Tribunal de origem assim integrou o acórdão recorrido (fls. 329-330, e-STJ):

(...)

Assim, **pelo princípio da irrelevância do nome da ação, aliado aos brocardos "iura novit curia" e da "mihi factum dabo tibi jus", o julgador não está vinculado ao título atribuído à demanda, devendo pautar-se pela argumentação tecida pelo autor e pela defesa apresentada pelo réu.**

(...)

Dessa forma, o acórdão não se ressentiu de omissão nem contradição.

A exceção a esta regra reside unicamente nos recursos de fundamentação vinculada, como o Recurso Especial para o STJ ou o Recurso Extraordinário para o STF, pois nestes casos é da natureza do próprio recurso que seja indicado precisamente qual o dispositivo legal que se entenda ofendido, até mesmo para verificar a competência para julgamento. Entretanto, não é este o caso dos Recursos Voluntários, de âmbito eminentemente administrativo. Precedentes:

**(i) AgInt no AREsp 1.575.887/SC, Relator Ministro Antônio Carlos Ferreira, Publicação em 26/06/2020:**

1. "A mera indicação de artigos de lei pretensamente violados não enseja o conhecimento do recurso especial, **porquanto este é apelo de fundamentação vinculada e não incide o brocardo iura novit curia**" (REsp n. 794.537/MT, Relator Ministro LUIS FELIPE SALOMÃO, QUARTA TURMA, julgado em 5/3/2009, DJe 6/4/2009), o que ocorreu no caso.

**(ii) AgInt no AREsp 1.599.812 / SP, Relator Ministro HERMAN BENJAMIN, Publicação em 02/06/2020:**

2. Segundo a jurisprudência do STJ, a falta de indicação dos artigos tidos por violados revela fundamentação deficiente, o que faz incidir a Súmula 284/STF. Isso porque **o Recurso Especial tem fundamentação vinculada, "não lhe sendo aplicável o brocardo iura novit curia"** e, portanto, ao relator, por esforço hermenêutico, não cabe extrair da argumentação qual dispositivo teria sido supostamente contrariado a fim de suprir deficiência da fundamentação recursal, cuja responsabilidade é inteiramente do recorrente".

Pelo exposto, voto por negar provimento a esta Preliminar de ausência de fundamentação legal para a solidariedade passiva.

### **II.3 – DA INTERPRETAÇÃO DAS NORMAS QUE REGEM A MATÉRIA**

Alega o Recorrente que a aplicabilidade dos preceitos legislativos e suas penalidades correlatas não se dá objetivamente, ou seja, independentemente de dolo ou culpa, tampouco indistintamente a qualquer operação sem se levar em consideração pressupostos cruciais para a correta subsunção da norma: (i) a intenção real do agente de praticar atos fraudulentos e simulatórios, assim como (ii) as eventuais lesões ao controle aduaneiro e ao patrimônio da União.

Trata-se, praticamente, de uma repetição da tese sustentada pelo recorrente VERNET, já analisada no item I.1 deste voto, ao qual remeto a leitura para evitar uma repetição desnecessária neste tópico.

Assim como naquela análise, voto por negar provimento ao pedido do Recorrente.

#### **II.4 – DA ALEGACÃO DE NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DO DOLO ESPECÍFICO**

Sustentam os Recorrentes que não basta a “ocultação pura e simples”, essa ocultação deve ser qualificada pela fraude ou pela simulação, para que se qualifique como dano ao erário para os fins do art. 23, V, do DL no. 1.455/76. Portanto, entendem ser preciso que se atenda aos seguintes requisitos: (i) conluio das partes contratantes; (ii) propósito de enganar terceiro ou fraudar a lei; e (iii) dissonância consciente entre a vontade e a declaração.

Vale dizer que a participação dos Recorrentes na infração, por meio de fraude e simulação, já foi objeto de julgamento, tendo sido proferido o Acórdão nº 3402-002.868 na sessão de 26/01/2016, com decisão unânime negando provimento ao recurso da MOMENTO, e por maioria (6x2) em relação ao recurso do sujeito passivo João Carlos Angelini, nos seguintes termos:

##### **Relatório**

(...)

Trata o processo de auto de infração, lavrado na Alfândega do Aeroporto Internacional de Brasília Presidente Juscelino Kubitschek DF, para a exigência de multa isolada prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, no montante de R\$ 1.479.534,38, pela cessão de seu nome com vistas ao acobertamento dos reais intervenientes da operação de importação.

A fiscalização fundamentou a autuação com base, em síntese, nos seguintes fatos e fundamentos:

i) Dentre os documentos apresentados em atendimento à intimação se encontravam 120 (cento e vinte) contratos previamente firmados com seus clientes para importação de mercadoria, no período de 2008 a 2012, **ali se destacando 06 (seis) grandes clientes:** Pasonic do Brasil Ltda (CNPJ 11.553.068/000114), Project Home Ltda ME (CNPJ 10.738.986/000155), Centauro Equipamentos de Cinema e Teatro Sociedade de Empresaria Ltda (CNPJ 48.322.127/000153), Omega Tecnologia da Informação Ltda (CNPJ 04.808.453/000108), **Vernet Comunicação de Dados Ltda (CNPJ 07.860.761/000162)** e Soifer & Cia Ltda (CNPJ 79.536.553/000113), fl. 49.

ii) **Em todos os contratos apresentados** as datas de celebração são anteriores àquelas de registro das respectivas Declarações de Importação (DI), sendo que os bens constantes destas DI são quase sempre repassados integralmente para cada um dos clientes previamente contratados e as Notas Fiscais de Saída são emitidas em datas bastante próximas ou até mesmo anteriores ao desembarço da DI e, geralmente, com baixa agregação de valor, em concordância com o montante acordado em seus contratos.

(...)

**vi) Todas as importações da empresa** foram realizadas como se fossem por conta e risco próprios, sem atender quaisquer dos requisitos e condições necessários à importação por conta e ordem de terceiro ou por encomenda.

**vii) Pelos contratos celebrados entre a empresa Momento e seus clientes é possível concluir**, em razão das formas de pagamento estabelecidas nesses contratos, que ora a Momento figura de fato como importador por conta e ordem, ora como importador por encomenda, descumprindo, em ambas as situações, os requisitos e condições previstos para cada destas modalidades e omitindo assim o real interveniente das operações de importação, conduta reprimida na legislação vigente.

(...)

### **Voto**

Conselheira MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA

O recurso é tempestivo e foi apresentado por legítimo representante da contribuinte e do responsável solidário Sr. João Carlos Angelini, pelo que dele tomo conhecimento. Passo a analisá-lo segundo seus próprios tópicos.

#### **1. Do objeto social da contribuinte:**

Não pode prosperar a alegação da recorrente de que seria sua a escolha, de acordo com sua expertise comercial, se a aquisição no mercado interno seria mais vantajosa financeiramente que a importação e vice-versa. Verifica-se que grande parte dos contratos constantes nos autos trazem expressamente que os produtos "serão previamente importados pela VENDEDORA".

O fato é que aqui estamos a tratar de efetivas importações, sobre as quais incidiu a multa em análise, e a recorrente não fez prova, a seu cargo como elemento de defesa, nos termos do art. 16 do Decreto n.º 70.235/72 e do art. 36 da Lei n.º 9.784/99, que poderia ter adquirido os produtos objeto dos contratos no mercado interno, além do que, os elementos constantes nos autos demonstram justamente o contrário.

(...)

#### **2. Da interpretação das normas que regem a matéria em análise:**

A infração em análise, punível com multa, está completamente definida no art. 33 da Lei n.º 11.488/07, ora transcrito, o qual contém todos os elementos para a sua configuração:

(...)

Assim é que, tendo havido a conduta de ceder o nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários considera-se cometida a infração, não havendo que se perquirir sobre os elementos aventados pela recorrente, tais como, intuito de abastecer economia informal, subfaturamento, "empresa de fachada" ou não comprovação de origem de recursos, os quais podem caracterizar irregularidades puníveis com outras penalidades.

(...)

#### **4. Dos argumentos utilizados no lançamento e afastados pelo julgador de primeira instância:**

Reclama a recorrente que o julgador de primeira instância não levou em conta os documentos anexados aos autos, que comprovam a origem, a disponibilidade e a

transferência dos recursos empregados, de forma que suas operações não poderiam configurar interposição fraudulenta.

No entanto, não se trata o presente processo de situação de presunção legal de interposição fraudulenta na importação a que se refere o §2º e inciso V do referido art. 23 do Decreto-lei n.º 1.455/76, abaixo transcrito, que seria punível mais gravemente com a pena de perdimento das mercadorias (§1º) ou multa equivalente (§3º), com as suas alterações no período, conforme o caso:

(...)

Embora a falta de recursos próprios para realizar as importações possam conduzir, conforme as circunstâncias, à conclusão de que as operações foram realizadas no interesse de outrem, pode acontecer, em tese, de a importadora ter recursos próprios para efetuar as importações, mas as realize para outros, acobertando-os por qualquer motivo, situação que também caracterizaria o cometimento da infração prevista no art. 33 da Lei n.º 11.488/07.

(...)

Os elementos indiciários apurados devem ser analisados conjuntamente, embora a eventual existência de somente um só deles pudesse não ser suficiente para a configuração da infração. O que importa é que o conjunto probatório, considerado como um todo, conduza à verificação da irregularidade tipificada no art. 33 da Lei n.º 11.488/07.

Entendo que o conjunto probatório levantado pela fiscalização é suficiente para a caracterização da infração de cessão de nome para acobertamento dos encomendantes ou terceiros adquirentes.

**A fiscalização apurou, em síntese, que:**

i) Os conteúdos dos contratos, celebrados previamente, revelam que se tratariam de importações por encomenda ou por conta e ordem de terceiros, estes com antecipação de recursos à recorrente, o que, aliás, nem foi objeto de contestação pela recorrente.

**ii) As cláusulas referentes à forma de pagamento dos contratos com a Centauro, Posonic, Project, Soifer e Vernet** comprometem as contratantes ao pagamento dos valores acordados em prazos fixos contatos da assinatura do contrato, de modo que os custos da importação junto aos fornecedores e demais custos da importação sejam suportados diretamente pelo real adquirente das mercadorias.

iii) A recorrente registrou em sua contabilidade lançamentos em contas de adiantamentos de clientes referente a valores utilizados para fechamento de câmbio e pagamento de despesas de importação das operações contratadas previamente pelos reais adquirentes no valor de R\$ 8.285.402,76 para os anos de 2010 e 2011. Os valores adiantados, em regra, financiam o pagamento de fornecedores no exterior. Em outras situações, a recorrente registrou o adiantamento a crédito de contas de Clientes do Ativo Circulante.

iv) Os bens constantes nas declarações de importações eram quase sempre repassados integralmente aos clientes contratados previamente, sendo as notas fiscais de saída emitidas em datas muito próximas ou anteriores ao desembaraço, demonstrando que não se trataria de importação direta da recorrente para posterior revenda. Nesse sentido, corrobora também a ausência de estoque ou de depósito para armazenamento das mercadorias importadas, bem como o baixo número de funcionários (dois funcionários registrados na matriz e um na filial). A recorrente tem como o objeto social a comercialização de grande variedade de

produtos, a qual amplia a cada alteração do Contrato Social, o que tornaria bem difícil as suas efetivas comercializações com tão poucos empregados.

v) O capital social integralizado da empresa de apenas R\$150 mil é incompatível com o grande montante de R\$ 23 milhões operados no comércio exterior de 2008 a 2012 sem a comprovação de qualquer aporte financeiro externo, conforme bem destacou a decisão recorrida.

vi) Houve casos de importações para as quais não foi apresentado o correspondente contrato, mas se tratavam de operações semelhantes, com prévia demanda do adquirente/encomendante e repasse total a ele logo após a importação.

vii) Em relação aos adquirentes sem contrato formal apresentados à fiscalização, igualmente aos demais casos, previamente ao fechamento do contrato de câmbio, o adquirente aporta recursos para assim subsidiar a remessa de pagamento do exportador no exterior, em pagamento ao exportador, por vezes, no mesmo dia do fechamento do contrato de câmbio, conforme demonstrado para o adquirente Shopping São José.

viii) É incontroverso que a recorrente não atendeu aos requisitos estabelecidos em atos normativos para revelar à fiscalização aduaneira que não se tratavam de importações diretas, mas por encomenda ou por conta e ordem de terceiros. Tanto pior que a recorrente tenha como objeto social a importação, inclusive, para terceiros, e não a faça com o atendimento das exigências aplicáveis. Cabe enfatizar que os nomes das pessoas jurídicas ocultas nas importações só foram informados à fiscalização após o início do procedimento fiscal, quando já excluída a espontaneidade da recorrente em relação aos atos já praticados, nos termos do art. 102 do Decreto-lei nº 37/66.

ix) Algumas das empresas encomendantes ou adquirentes contratadas somente possuíam, em parte do período fiscalizado, habilitação ao Siscomex na modalidade simplificada ou pequena monta, não podendo, portanto, efetuar importações diretas no volume efetuado pela recorrente nos seus interesses. Dessa forma, com seus acobertamentos nas operações efetuadas pela recorrente, puderam obter os produtos importados desejados sem se submeter às exigências da Receita Federal de habilitação prévia ao comércio exterior na modalidade ordinária.

#### **5. Da agregação de valor:**

Insurge-se a recorrente em face do conceito de "agregação de valor" utilizado pela fiscalização, que tem como fundamento a diferença, em porcentagem, do valor de aquisição com o valor de venda das mercadorias importadas, vez que não foi considerado, nos cálculos, o benefício do crédito presumido a que faria jus.

Entendo, no entanto, que embora tenha sido mais um indício do quadro probatório apurado pela fiscalização para a constatação do cometimento da infração, o fato de, eventualmente, ser maior a agregação de valor não é fator determinante da autuação, eis que, da mesma forma, as operações terceirizadas foram realizadas sem serem reveladas à fiscalização, acobertando-se os verdadeiros adquirentes/encomendantes.

(...)

#### **7. Da atribuição de responsabilidade ao sócio João Carlos Angelini:**

A atribuição de responsabilidade aos sócios foi assim fundamentada pela fiscalização:

(...)

*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.*

*Os sócios da empresa Momento são, portanto, pessoalmente responsáveis pelos créditos resultantes deste Auto de Infração, visto que as obrigações tributárias são resultantes de atos praticados com infração de lei, conforme detalhado no item 7 deste Relatório.*

*Em complemento às disposições do CTN, o Decreto-Lei 37/66 definiu especificamente a responsabilidade por infrações aduaneiras (g.n.):*

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

(...)

*Art. 95. Respondem pela infração:*

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

(...)

*Alega a recorrente que entregou todos os documentos, sendo comprovada sua boa-fé, no entanto, como já dito, essa colaboração com a fiscalização, embora seja certamente desejável à Administração Tributária, não exime a recorrente dos atos já praticados.*

(...)

*Não procede a alegação da recorrente de que a fiscalização não teria identificado a conduta que justificaria a responsabilização do sócio João Carlos Angelini, vez que, conforme transcrito acima, essa responsabilização deu-se pelos "atos praticados com infração de lei, conforme detalhado no item 7 deste Relatório", o qual trata da caracterização da multa em análise, conforme trecho abaixo extraído do Relatório:*

(...)

#### **7. DA PENALIDADE: MULTA POR CESSÃO DO NOME**

*Por tudo que foi descrito neste Relatório resta comprovado que a empresa Momento ocultou dolosamente os reais adquirentes das mercadorias por ela importadas com a utilização da sua estrutura documental, contábil e bancária. A empresa Momento agiu diretamente como instrumento da irregularidade na ocultação dos reais responsáveis pelas operações.*

*Essa prática de cessão de nome a terceiros tem penalidade pecuniária prevista por Lei incidente diretamente sobre aquele que agiu como instrumento da irregularidade, ou seja, o importador ostensivo. Esse dispositivo legal está registrado no Artigo 33 da Lei nº 11.488/07, transcrita abaixo:*

(...)

Nesse mesmo sentido, bem argumentou o julgador de primeira instância que:

(...)

*Conforme já caracterizado anteriormente, a autuada empreendeu ardilosos artifícios no sentido de escamotear e ceder seu nome empresarial e estrutura documental à realização de operações de comércio exterior, com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes. Tais atos, no conjunto de seus efeitos, tinham fim precípua que extrapolava a exploração legal de seu objeto social, buscando na ocultação daqueles reais intervenientes vantagem indevida, auferida na transgressão da lei. Com isto, resta clara a responsabilidade solidária dos sócios (diretores, gerentes ou representantes) da autuada no cometimento de tais infrações.*

*A análise dos contratos sociais e suas posteriores alterações colacionados nos autos identifica a exclusiva administração da sociedade pelo sócio João Carlos Angelini (fls. 1575, cláusula terceira; 1578, item 5; 1584, item 5 e fl. 1593, item 5), não se verificando em todos os atos constitutivos da sociedade qualquer atribuição gerencial ou representativa ao sócio Hélio Antônio de Camargo, que assim figura como mero sócio de capital da sociedade, conforme alegam os recorrentes.*

(...)

Pelo que entendo que também não merece reforma a parte da decisão que manteve a responsabilização do sócio João Carlos Angelini.

Os recorrentes interpuseram Recurso Especial para a Câmara Superior de Recursos Fiscais, porém ambos tiveram negado seguimento por conta de intempestividade na sua apresentação. Inconformados, apresentaram Agravo, o qual foi rejeitado, tornando a decisão definitiva em instância administrativa.

Este processo já foi encaminhado para inscrição em Dívida Ativa da União, conforme Despacho de Encaminhamento datado de 18/10/2017, à fl. 5.955 do PAF nº 10111.721469/2012-24:

De acordo, retorne-se à SARAC para movimentação à Procuradoria da Fazenda Nacional, no sistema TRATA-PFN, para inscrição do débito na Dívida Ativa da União.

Nesse contexto, entendo que a discussão, neste processo, sobre a participação dos recorrentes na infração deve seguir o mesmo caminho, **pois os fatos analisados são os mesmos**. A diferença entre os processos reside unicamente na consequência destes: neste processo ora sob análise discute-se a solidariedade dos recorrentes com a empresa VERNET sobre o crédito tributário originado da multa pecuniária substitutiva da pena de perdimento, enquanto no PAF nº 10111.721469/2012-24 discutia-se a responsabilidade sobre o crédito tributário originado da multa por cessão de nome.

**O que poderia ser aqui discutido, e assim se procedeu no item II.1, eram as questões referentes à: (i) legitimidade passiva dos recorrentes para figurarem como solidários com a VERNET em relação à multa substitutiva; e (ii) possibilidade de responsabilização solidária cumulada com a aplicação da multa por cessão de nome, ambas as matérias exclusivamente de direito, pois as questões de fato já foram solucionadas. Contudo, é justamente isso o que pretendem os recorrentes neste tópico, o reexame de matérias fáticas.**

Analisar se houve: (i) conluio das partes contratantes; (ii) propósito de enganar terceiro ou fraudar a lei; e (iii) dissonância consciente entre a vontade e a declaração, como pretende o recorrente, **implica revolver toda a matéria probatória**, e um eventual entendimento desta Turma pelo provimento ao Recurso Voluntário nestas questões iria se contrapor a uma decisão definitiva administrativamente, gerando decisões conflitantes, possibilidade já rechaçada por este Conselho, conforme diversos precedentes, tanto de sua Câmara Superior (CSRF) quanto de suas Turmas Ordinárias (TO):

**(i) TO. Acórdão n.º 1402-003.592, Sessão de 21 de novembro de 2018:**

ESTIMATIVA CSLL. AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO. OBJETO DE OUTRO FEITO. CONEXÃO. IMPERIOSIDADE DO MESMO DESFECHO MERITÓRIO EM MESMA INSTÂNCIA.

Os autos em que se debate o mérito da procedência Auto de Infração referente a multa isolada por falta de recolhimento de estimativa guardam relação de conexão, nos termos do art. 6º do Anexo II do RICARF, com o feito em que o contribuinte pleiteia crédito formado pelas mesmas estimativas, cujo inadimplemento fora anteriormente constatado pelo Fisco.

Sob pena de anacronismo e incongruência jurisdicional, o julgamento da matéria coincidente dos processos conexos deverá ter mesmo desfecho, na mesma instância de jurisdição, sendo medida de higidez e racionalidade processual.

(...)

Posto isso, cabe agora analisar a conexão presente feito com o Processo Administrativo n.º 10680.013544/2006-87.

(...)

Pois bem, de fato, temos aqui que, de um lado a conduta da Contribuinte que deu ensejo à imposição da multa de ofício isolada, debatida no Processo Administrativo n.º 10680.013544/2006-87, teria sido o não recolhimento das estimativas de fevereiro, março, maio e agosto devidas no ano-calendário de 2002. E, por outro lado, o motivo para a denegação do crédito pretendido pelo contribuinte é a ausência de verificação da existência do saldo negativo pleiteado, na precisa monta correspondente ao valor das estimativas de fevereiro, março, maio e agosto devidas no ano-calendário de 2002.

Desse modo, temos que, se reconhecido o recolhimento daquelas estimativas, a multa seria inaplicável, devendo ser cancelada a imposição. Da mesma forma, se reconhecido terem sido saldados tais adiantamentos, a Contribuinte faria jus ao crédito pleiteado. É evidente que a existência ou não da quitação de tais parcelas mensais está sendo debatida (e é o cerne) em ambos os feitos, sendo inegável a ocorrência de conexão.

A coincidência do objeto central dos feitos amolda-se ao disposto no art. 6º, §1º, inciso I, do Anexo II, do RICARF vigente.

Confirmando tal constatação, observe-se que a parcela do crédito denegado, ainda controversa (considerando a redução promovida pela DRJ) é exatamente - com coincidência de centavos - o mesmo valor das estimativas inadimplidas, que deram margem à aplicação da sanção isolada:

(...)

A identidade é perfeita.

Analisando o mencionado v. Acórdão n.º 1803-002.579, verifica-se que a Recorrente adentra o mérito, alegando ter saldado tais estimativas, trazendo argumentação muito semelhante - senão idêntica - àquela trazida nestes autos.

Não há dúvidas sobre a correta constatação de existência de conexão, conforme antes procedido pela C. 3ª Turma Especial desta C. 4ª Câmara. Tais autos apenas não foram julgados conjuntamente em face do erro material contido no dispositivo do v. Acórdão n.º 1803-002.579, corrigido por meio do v. Acórdão n.º 1402.002.813, em 19 de outubro de 2017, muito após ao julgamento do Auto de Infração referente à multa isolada.

Apesar de tal falha, não existe prejuízo à higidez processual e ao alcance do conteúdo normativo do art. 6º do Anexo II do RICARF, devendo este Conselheiro, para evitar decisões institucionalmente conflitantes sobre o mesmo objeto de jurisdição, adotar a conclusão e o resultado do v. Acórdão n.º 1803-002.579, que concluiu pela inadimplemento das estimativas de fevereiro, março, maio e agosto devidas no ano-calendário de 2002.

Posto isso, como fundamentos decisórios complementares, reproduz-se a seguir os termos meritórios de tal r. decisão da 3ª Turma Especial desta C. 4ª Câmara (atualmente objeto de Recurso Especial a ser apreciado pela CSRF):

(...)

Registre-se que ainda que exista Recurso Especial admitido em tal feito, uma vez que existe decisão meritória definitiva nessa mesma 2ª Instância ordinária, seus efeitos já devem ser considerados e adotados nessa causa conexa.

(...)

Posto isso, não obstante a conexão processual existente, demandando o mesmo desfecho em relação aos mesmos fatos, objetos de jurisdição por este E. CARF, não existe nos autos qualquer prova material da existência do crédito alegado pela Contribuinte ou que refute às conclusões obtidas pela DRJ *a quo* ou da própria 3ª Turma Especial desta 4ª Câmara, no Acórdão n.º 1803-002.579.

**(ii) TO. Acórdão n.º 1302-003.238, Sessão de 20 de novembro de 2018:**

**PROCESSUAL - ADMISSIBILIDADE - FALTA DE INTERESSE RECURSAL**

Limitado o pleito à reunião de processos conexos e sobrestamento do processo em análise, julgado o feito principal, sem possibilidade de reversão da decisão lá proferida, falece interesse recursal ao contribuinte, impondo-se o não conhecimento de seu recurso.

(...)

Em última análise, não haveria, propriamente, um contencioso na espécie, já que não se discute a liquidez (ou iliquidez) e a certeza (ou incerteza) do crédito pleiteado, limitando-se, neste particular, a se discutir a necessidade de, repita-se, reunir-se os processos de restituição e de compensações daquele último decorrentes. E, ainda que se considere a possibilidade de nos atermos exclusivamente à este pleito específico e único, o fato é que, como se deduz do andamento processual do citado PA de n.º 13804.006429/2002-77, a decisão ali proferida por este CARF foi confirmada pela Câmara Superior, através de acórdão publicado em março deste ano, sem que se tenha notícias de oposição de qualquer novo recurso (embargos de declaração). Veja-se:

(...)

Em outras palavras, a decisão que negou a existência do crédito cuja restituição se pleiteava, e que era o objeto dos pedidos de compensação analisados neste feito, até segunda ordem, transitou em julgado (já que não há notícias de interposição de qualquer outro recurso).

E considerando que o único pedido deduzido por meio do recurso voluntário é a reunião dos feitos e o sobrestamento deste processo, fica evidente a falta de requisito intrínseco de admissibilidade, qual seja, o interesse recursal.

Por tais razões, voto por não conhecer do recurso ora analisado.

**(iii) TO. Acórdão n.º 3402-005.311, Sessão de 20 de junho de 2018:**

PROCESSOS. CONEXÃO. MATÉRIA COMUM. ESPECÍFICA.

O processo conexo deve seguir o resultado definitivo do julgamento do processo a ele vinculado no que concerne à matéria comum entre os dois processos, sendo cabível a apreciação diferenciada pelo Colegiado apenas da matéria restante, específica do processo analisado.

No caso, o auto de infração em face da insuficiência de recolhimento das contribuições de PIS/Cofins deve refletir o resultado do julgamento dos processos de ressarcimento conexos nos mesmos períodos de apuração.

(...)

É de ser reconhecida a conexão do presente processo com aqueles processos de ressarcimento/compensação relativos aos períodos de apuração autuados (agosto/2009 a março/2011), abaixo relacionados, inclusive a reforma efetuada pelo Colegiado nestes trará repercussão no presente auto de infração, no que concerne às insuficiências de recolhimentos das contribuições de PIS/Pasep e Cofins nos respectivos períodos de apuração.

(...)

Os argumentos apresentados pela recorrente no presente processo já foram todos discutidos por este Colegiado nos processos de ressarcimento/compensação relativos aos períodos de apuração respectivos, razão pela qual basta que aqui seja repercutido os resultados dos julgamentos destes outros processos.

**(iv) CSRF. Acórdão n.º 9202-006.892, Sessão de 24 de maio de 2018:**

O processo em questão é conexo (mesmas competências e mesmos fatos geradores) àquele lavrado para exigência de obrigação principal, AIOP n. 37.230.0111 (processo n. 15956.000144/2010-24), julgado por meio do Acórdão 2401-003421, conforme supra relatado.

(...)

O processo em questão é conexo (mesmas competências e mesmos fatos geradores) àquele lavrado para exigência de obrigação principal, AIOP n. 37.230.0111 (processo n. 15956.000144/201024), No referido julgamento decidiu-se pela exclusão da base de cálculo, em razão da incompleta descrição dos fatos

geradores, do levantamento VD – VANTAGENS DE DIRETORES. Assim, deve ser afastado da cálculo da multa os valores concernentes a este levantamento.

Assim, após as retificações promovidas pela DRJ e levando em conta a exclusão acima, a multa no presente lançamento deve ficar restrita à falta de declaração das contribuições patronais incidentes sobre os valores informados na GFIP para o período de 03 a 09/2005.

**(v) TO. Acórdão nº 3401-003.269, Sessão de 29 de novembro de 2016:**

**CONEXÃO PROCESSUAL. JULGAMENTO. COMPETÊNCIA.**

Definida a competência de Seção de Julgamento deste Conselho Administrativo, a partir de decisão em conflito negativo, cumpre afetar os processos conexos, assim entendidos aqueles formalizados com base em fatos idênticos e relativos ao mesmo sujeito passivo, ao mesmo órgão julgador, sob pena de vulneração do princípio da segurança jurídica.

Como já exposto, o fundamento jurídico para o lançamento, tal qual indicado nos PAs 16327.001753/2010-70 (2005) e 16327.720078/2011-62 (2006/2008), consiste na submissão do fundo imobiliário de investimento à tributação das pessoas jurídicas, com fulcro no art. 2º da Lei nº 9.779/99, sendo idêntico àquele reproduzido nestes autos, que abrange o período seqüencial 2009/2011.

Ou seja, cuidam-se de processos conexos, assim entendidos, *in casu*, aqueles que veiculam exigência de crédito tributário fundamentado em fato idêntico, formalizados em face dos mesmos sujeitos passivos, ex vi do art. 6º, § 1º, I do RICARF/15 (Portaria MF 343/2015).

(...)

Nesse passo, é irretorquível que a atual previsão regimental circunscreve a competência da 1ª SEJUL aos processos reflexos do IRPJ, formalizados com os mesmos elementos de prova. No entanto, pesa em favor da declinação de competência o princípio da segurança jurídica, que é o desiderato último almejado pelo regimento, ao adotar os institutos da vinculação e prevenção processual.

Dada a peculiaridade do caso vertente, s.m.j., não parece acertada a afetação do julgamento das duas primeiras autuações à 1ª SEJUL/CARF/MF e a terceira à 3ª SEJUL/CARF/MF, com possibilidade de julgamentos conflitantes em feitos que englobam fatos geradores seqüenciados, como já dito, em vulneração da já mencionada segurança jurídica, mormente, quando todos os processos encontram-se pendentes de julgamento.

Em face de todo o exposto, proponho que estes autos sejam remetidos à 1ª SEJUL/CARF/MF para distribuição ordinária, sendo que, havendo entendimento diverso acerca da competência, submeta-se o competente conflito negativo ao Presidente do CARF, nos termos do RICARF/15.

**(vi) TO. Acórdão nº 3301-004.389, Sessão de 21 de março de 2018:**

**RESSARCIMENTO DE IPI. SALDO CREDOR DO TRIMESTRE CALENDÁRIO. AUTOS DE INFRAÇÃO CONEXOS.**

No julgamento dos pedidos de ressarcimento de créditos de IPI, deve ser aplicado o resultado do julgamento do auto de infração por insuficiência de recolhimento de

IPI. Aplicação dos resultados dos processos n.º 10830.725456/2012-17 e n.º 10830.726826/2013-14.

(...)

Conforme esclarecido no relatório, a redução do saldo inicial do mês de abril de 2010 deveu-se às infrações apuradas em autos de infração dos processos administrativos n.º 10830.726826/2013-14 (que tratou dos períodos de janeiro de 2009 a junho de 2011) e n.º 10830.725456/2012-17 (períodos de março de 2007 a dezembro de 2008). Por conseguinte, diante da vinculação deste julgamento aos autos de infração, há que se aplicar as decisões proferidas nesses processos.

(...)

Diante disso, como todo pedido de ressarcimento depende da existência de um crédito, o qual deve ser reconhecido na exata medida de sua comprovação, a Recorrente deve ter seu direito creditório analisado e apurado pela unidade de origem, dentro dos limites da decisão proferida nos dois autos de infração acima citados, já julgados pelo CARF.

**(vii) CSRF. Acórdão n.º 9202-006.213, Sessão de 28 de novembro de 2017:**

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.  
VINCULAÇÃO. RESULTADO OBRIGAÇÃO PRINCIPAL CONEXA.

A procedência dos Autos de Infração de Obrigações Acessórias conexos está diretamente ligado a procedência dos Autos de Infração de Obrigações Principais que lhe deram origem, não competindo a reapreciação de questões de mérito já apreciadas nos processos principais.

(...)

Primeiramente, importante destacar que trata-se de obrigação acessória, cujo resultado da procedência da multa sobre os fatos geradores, encontra-se diretamente ligado ao resultado dos processos conexos de obrigação principal: 19515.004358/2010-10, 19515.004359/2010-64 e 19515.004360/2010-99, em julgamento nesta mesma sessão de julgamento. Transcrevo a seguir, a íntegra da decisão proferida naqueles autos e aqui aplicável para determinar a procedência da obrigação acessória conexa.

A regra da conexão encontra-se inculpada no art. 55 do Código de Processo Civil:

Art. 55. Reputam-se conexas 2 (duas) ou mais ações quando lhes for comum o pedido **ou a causa de pedir.**

§ 1º Os processos de ações conexas serão reunidos para decisão conjunta, **salvo se um deles já houver sido sentenciado.**

§ 2º Aplica-se o disposto no caput:

I - à execução de título extrajudicial e à ação de conhecimento relativa ao mesmo ato jurídico;

II - às execuções fundadas no mesmo título executivo.

§ 3º **Serão reunidos para julgamento conjunto os processos que possam gerar risco de prolação de decisões conflitantes ou contraditórias caso decididos separadamente,** mesmo sem conexão entre eles.

Da mesma forma, o Regimento Interno do CARF possui disciplina processual própria para a matéria em seu art. 6º, inciso I:

Art. 6º Os processos vinculados poderão ser distribuídos e julgados observando-se a seguinte disciplina:

§1º Os processos podem ser vinculados por:

I - **conexão**, constatada entre processos que tratam de exigência de crédito tributário ou pedido do contribuinte **fundamentados em fato idêntico, incluindo aqueles formalizados em face de diferentes sujeitos passivos**;

Vale destacar que no PAF nº 10111.721469/2012-24 o sujeito passivo solidário João Carlos Angelini já foi considerado responsável tributário pelos fatos narrados no procedimento fiscal em solidariedade com a empresa MOMENTO, da qual é sócio administrador, com base nos arts. 134 e 135 do CTN, permanecendo sua responsabilidade também neste processo:

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

(...)

VII - **os sócios**, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

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.**

**De qualquer forma, entendo sem reparos a decisão daquele processo**, pois o crédito constituído através do presente Auto de Infração é, em sua totalidade, resultante da nulidade dos negócios jurídicos realizados entre a MOMENTO e seus clientes, dentre os quais a empresa VERNET, ou seja, resultante das operações dissimuladas através de artifício fraudulento criado pelos sócios-administradores, ou por eles tolerados, no mínimo. Resta, a meu ver, demonstrado pelo Fisco a vinculação entre a conduta destes e o surgimento da obrigação tributária.

Esta conduta, entretanto, para levar à responsabilização pessoal, deve ter ocorrido com infração de lei ou excesso de poderes, conforme já evidenciado no Auto de Infração. **O excesso de poderes é evidente, pois não há no Contrato Social, nem poderia haver, qualquer cláusula permitindo aos sócios-administradores realizar operações simuladas para alcançar qualquer finalidade que seja**. Aliás, o próprio Código Civil, em seu art. 1.011, já determina como deve ser a condução da sociedade pelos seus administradores, **sendo esta já a primeira infração à lei cometida**:

Art. 1.011. O administrador da sociedade deverá ter, no exercício de suas funções, o cuidado e a diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração de seus próprios negócios.

O Código Civil ainda determina, em seu art. 187:

Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

O sócio administrador também praticou, em tese, atos com infração à lei penal (Decreto-Lei n.º 2.848/40):

Descaminho

Art. 334. Iludir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria (Redação dada pela Lei n.º 13.008, de 26.6.2014)

Pena - reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos. (Redação dada pela Lei n.º 13.008, de 26.6.2014)

§ 1º **Incorre na mesma pena quem:** (Redação dada pela Lei n.º 13.008, de 26.6.2014)

(...)

III - vende, expõe à venda, mantém em depósito ou, de qualquer forma, utiliza em proveito próprio ou alheio, no exercício de atividade comercial ou industrial, **mercadoria de procedência estrangeira que introduziu clandestinamente no País ou importou fraudulentamente ou que sabe ser produto de introdução clandestina no território nacional ou de importação fraudulenta por parte de outrem;** (Redação dada pela Lei n.º 13.008, de 26.6.2014)

Neste sentido, corroborando com a tese de responsabilização tributária dos sócios-administradores, os seguintes precedentes judiciais:

**A) Apelação Cível n.º 541586 (Processo 0006979-36.2011.4.05.8400), 1ª Turma do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, Relator Desembargador Federal José Maria Lucena, Decisão em 03/04/2014, publicado no DJE em 10/04/2014, pág. 167.**

TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA PESSOAL DE SÓCIO. ARTIGO 135. CTN. NULIDADE DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. AUSÊNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO DO ATO ADMINISTRATIVO. INOCORRÊNCIA 1. Cuida-se de ação Declaratória de Inexistência de Relação Jurídico Tributária, proposta por Sebastião Figueira do Couto em face da União, objetivando ser afastada a sua responsabilidade, na qualidade de sócio administrador da empresa PREST - Prestações de Serviços Gerais Ltda, perante os débitos tributários apurados no procedimento administrativo n.º 13433.000697/2002-41. (...) 3. DA ALEGAÇÃO DE AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO DO ATO ADMINISTRATIVO I. Improcedente o argumento da parte Apelante de ausência de motivação do ato administrativo que o inclui como corresponsável pelos débitos da empresa PREST - Prestações de Serviços Gerais Ltda. II. O despacho proferido pelo Procurador da Fazenda Nacional expressamente aponta que a responsabilidade pessoal dos sócios administradores decorre do fato de se tratar de lançamento de ofício por infração à lei, hipótese a ensejar a responsabilidade pessoal dos sócios administradores, nos moldes do art.135, III, do CTN, e sua inclusão na Certidão da Dívida Ativa, na forma do art. 2º, II, da Portaria PGFN n.º 180, de 25 de fevereiro de 2010. 4. DA CORRESPONSABILIDADE DO SÓCIO-GERENTE: I. Segundo a parte Recorrente

não é possível a sua responsabilização pessoal, visto tratar-se o caso dos autos de mera inadimplência dos créditos tributários, razão pela qual o patrimônio social da empresa é que deve responder pelo débito, sendo a sua responsabilidade apenas solidária. **II. Não prospera a dita alegação, visto que a responsabilização dos sócios administradores, a princípio solidária, passa a ser pessoal a partir da ocorrência de uma das hipóteses do art. 135, do CTN. III. No caso vertente, restou apurado no procedimento administrativo fiscal a prática de sonegação fiscal,** conforme se infere da leitura do Relatório Fiscal emitido pela Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil - 4ª Região Fiscal. IV. **Como bem elucidado pelo douto sentenciante, não se trata de mera inadimplência tributária, pois "[...] Não se está, pura e simplesmente, diante de uma ausência de recolhimento de tributos calculados por intermédio de declarações corretas, confeccionadas como deviam ser, mas de tentativa de diminuir o volume da exação devida (sonegação fiscal), mediante omissão de receitas e adoção de medidas tendentes à simulação de enquadramento da empresa na Lei nº 9.317/96, que regula o Simples Nacional, apesar de não possuir os requisitos previstos para tanto,** (...) V. "Ficou claro e comprovado, por provas documentais amealhadas pela Receita Federal do Brasil, (...) as irregularidades reportadas pela fiscalização, que configuram atos de gestão fraudulenta por parte do Administrador faltoso." VI. Outrossim, a parte autora, em seu recurso, apenas se limita a afirmar a inexistência de infração à lei, não trazendo qualquer elemento a apontar qualquer erro ou irregularidade no procedimento fiscal. VII. Por outro lado, **acolho a pretensão do requerente de limitar a sua responsabilização apenas** em relação aos créditos tributários cujos fatos geradores tenham ocorrido no período de jan/1998 a maio/2006, **quando ocupava o cargo de sócio administrador.** Apelação parcialmente provida.

**B) Embargos de Declaração na Apelação Cível nº 480174/01 (Processo 2008.84.00.010322-7/01), 1ª Turma do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, Relator Desembargador Federal José Maria Lucena, Decisão em 11/10/2012, publicado no DJE em 18/10/2012, pág. 148.**

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. TRIBUTÁRIO. **RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.** PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. **REGULARIDADE. SIMULAÇÃO.** CONFIRMAÇÃO DA SENTENÇA. INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO, OBSCURIDADE OU CONTRADIÇÃO. EFEITOS MODIFICATIVOS. INCONFORMISMO COM A DECISÃO PROFERIDA. (...) 3. O acórdão confirmou, ainda, a legalidade da autuação, entendendo que o fiscal, ao verificar as irregularidades relacionadas ao IRPJ, também deve lançar os tributos sonegados com base na mesma documentação (PIS, COFINS, CSLL). **4. A eg. Primeira Turma também concluiu ter restado demonstrada a responsabilidade tributária da apelante em decorrência da simulação, trazendo o termo de sujeição passiva solidária elementos concretos da fraude, a justificar a cobrança da apelante.** 5. Sobre a decisão proferida pela Vara de Execuções Fiscais o acórdão firmou o entendimento de que a mesma não afastou a responsabilidade tributária da apelante, apenas limitou-se a indeferir o pedido de citação, o que não impede o exame da questão neste processo. (...) Embargos de declaração desprovidos.

**C) Apelação Cível nº 2096582 (Processo 0012550-06.2012.4.03.6105), 3ª Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, Relator Desembargador Federal Carlos Muta, Decisão em 17/12/2015, publicado no DJE em 14/01/2016.**

DIREITO TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. (...). **ARTIGO 135, III, CTN.** ALIENAÇÃO DE QUOTAS SOCIAIS ANTES DA DISSOLUÇÃO IRREGULAR E FATOS GERADORES. **SIMULAÇÃO E FRAUDE NO TRESSPASSE.** SÓCIOS DE FATO. (...). NULIDADE DA

ALIENAÇÃO DAS QUOTAS. EFEITOS "EX TUNC". RESPONSABILIDADE DOS EMBARGANTES. (...). 1. (...). 2. **A infração, capaz de suscitar a aplicação do artigo 135, III, do Código Tributário Nacional, não se caracteriza pela mera inadimplência fiscal**, daí que não basta provar que deixou a empresa de recolher tributos durante a gestão societária de um dos sócios, **sendo necessária, igualmente, a demonstração da prática, por tal sócio, de atos de administração com excesso de poderes, infração à lei**, contrato social ou estatuto, ou da respectiva responsabilidade pela dissolução irregular da sociedade. 3. **Os embargantes não lograram afastar a constatação da fraude e a simulação de negócios jurídicos, conforme apuração do Fisco** após "acompanhamento especial", minuciosamente detalhada nos autos através de prova documental robusta, frente à qual não subsiste mera alegação de que a alienação das quotas da empresa executada ocorreu anteriormente ao encerramento irregular e à ocorrência dos fatos geradores. 4. (...). 5. **Conforme comprova tal documentação, a alienação das quotas ocorreu apenas para ocultar os sócios-embargantes, para fazer constar interpostas pessoas a fim de simular a inadimplência do preço dessa alienação, transferindo** bens do ativo da empresa aos embargantes, verdadeiros sócios, assim como **recursos financeiros obtidos no período, decorrente de sonegação de tributos**, contribuições previdenciárias e verbas trabalhistas, assim como valores recebidos em decorrência da permissão e passagens pagas por usuários, em prejuízo à recuperação dos créditos públicos. 6. **Toda essa operação teve por intuito (1) permitir que os embargantes se apropriassem de recursos públicos (tributos e outras verbas compulsórias)**, valores repassados pelo permitente do serviço público, e passagens pagas por usuários; (2) promover o esvaziamento patrimonial da empresa, impedindo seu confisco para o pagamento desses débitos; (3) alterar o quadro social, afastando a responsabilização dos verdadeiros sócios que se beneficiaram de todos esses valores, impondo sua assunção, com a desconsideração da personalidade jurídica da empresa, a pessoas e empresas sem qualquer capacidade de adimplemento. 7. A documentação juntada aos autos possibilita constatar que os embargantes, sócios da executada, VIAÇÃO SANTA CATARINA LTDA, retiraram-se da sociedade, dando lugar à Coletivo Satinense S/A e uma pessoa física nos quadros sociais, que **passaram a administrar a empresa no sentido de sonegar tributos e outras verbas de natureza compulsória, transmitindo declarações às autoridades fiscais como se o faturamento houvesse reduzido drasticamente**, indicando a quase paralisação das atividades. 8. (...). 10. **Nítida a existência de simulação e fraude em tais contratos, nos termos do artigo 167, §1º do Código Civil, acarretando a nulidade da avença (artigo 167, caput), com efeitos retroativos (artigo 182 - "anulado o negócio jurídico, restituir-se-ão as partes ao estado em que antes dele se achavam")**. 11. Não há óbice, tal como consta da sentença recorrida, à responsabilização dos sócios-embargantes da empresa executada, por haver contrato de alienação anterior ao encerramento irregular da empresa e aos fatos geradores, pois, como visto, trata-se de avença nula de pleno direito, constituindo os embargantes sócios de fato. 12. (...). 15. Preliminar de nulidade da sentença afastada. Apelação fazendária e remessa oficial providas para julgar improcedentes os embargos do devedor. Prejudicada a apelação dos embargantes.

**D) Agravo de Instrumento nº 400421 (Processo 0007029-33.2010.4.03.0000), 6ª Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, Relator Desembargador Federal Johanson Di Salvo, Decisão em 13/08/2015, publicado no DJE em 21/08/2015.**

AGRAVO LEGAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. ARTIGO 557, §1º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. REDIRECIONAMENTO DO FEITO EM FACE DOS SÓCIOS. POSSIBILIDADE. AGRAVO LEGAL IMPROVIDO. 1. (...). 2. Esta Sexta Turma já apreciou agravo de instrumento (0005879-51.2009.4.03.0000) interposto (...), onde se reconheceu a utilização de expediente fraudulento na realização da cisão parcial da empresa devedora,

que resultou em insolvência da primeira executada, inoportunidade de prescrição e viabilidade da aplicação do artigo 135, III, do Código Tributário Nacional na hipótese dos autos; pelos mesmos fundamentos, entendo que o ora agravante deva permanecer no polo passivo da execução fiscal. 3. (...). 5. A sociedade executada passou pelo processo de cisão, transferindo parte de seu patrimônio para a empresa "Cidade Tognato". **Conforme ressaltado pelo Juízo de origem, há indícios desimulados dos sócios, a maioria dos quais pertencente à mesma família, com o intuito de eximir a executada da responsabilidade pelo pagamento de tributos ora cobrados. 6. Havendo indícios de que os sócios da executada tenham praticado atos com excesso de poderes ou infração de lei ou contrato, totalmente viável a aplicação do artigo 135, III, do Código Tributário Nacional a hipótese dos autos.** 7. (...). 8. Ainda, **não é minimamente verossímil a alegação do agravante de que não possuía poderes de gerência, uma vez é incontroverso que figurava como vice-presidente da empresa cindenda.** 9. Agravo legal improvido.

Ademais, no próprio Recurso Voluntário, à fl. 1.219, os recorrentes já afirmaram terem efetuado o pagamento da multa por cessão do nome:

24. Nesta toada, levando-se em conta que **os recorrentes já pagaram a multa de 10% (dez por cento) sobre as operações de importação**, todas vinculadas ao processo fiscal de nº 10907.720616/2012/92, resta comprovado que a MOMENTO e seu respectivo sócio-administrador são manifestamente ilegítimos para figurar como sujeitos passivos deste crédito tributário.

A referida multa está prevista no art. 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).

Ora, a multa em questão somente seria devida caso a cessão de nome tivesse por objetivo ocultar os reais importadores, como consta no texto legal, o que implica a existência de uma conduta dolosa (consciente da dissociação entre a vontade e a declaração) visando a fraudar a lei, em conluio as pessoas ocultadas, o que atende aos requisitos identificados pelos recorrentes.

**O pagamento desta multa e a posterior alegação de inexistência dos citados “requisitos” para sua imposição é uma conduta contraditória dos recorrentes.** Ao efetivar o pagamento e extinguir o crédito tributário, reconhece como correta a imposição da multa, pois do contrário seria caso de pagamento indevido, apto a ser objeto de Pedido de Restituição.

Esta contradição se torna ainda mais evidente quando o pagamento da multa é utilizado como argumento de defesa para sustentar a tese de ilegitimidade passiva em relação à multa substitutiva da pena de perdimento, já discutida em tópico antecedente.

Tal situação atrai a aplicação do princípio processual do “*nemo potest venire contra factum proprium*”, conforme os seguintes precedentes judiciais:

**(i) STF. ACO 502 ExecFazPub/SP. Execução Contra a Fazenda Pública na Ação Cível Originária. Relator Min. Gilmar Mendes. Julgamento em 01/05/2020:**

Após proposta de composição pelo Estado, a União manifestou concordância, inclusive com o valor apresentado, tornando-o incontroverso.

Nota-se, portanto, que, ao invés de dar seguimento à execução pela via do precatório judicial, as partes concordaram em compensar o valor. Diante disso, o Estado de São Paulo informou que o valor principal foi objeto de compensação, razão por que se afirmou ter havido o pagamento do objeto de execução.

Ocorre que, posteriormente, em contrariedade com a realidade dos autos e com a própria manifestação da União no processo, o pedido de compensação foi objeto de análise pela Receita Federal do Brasil, que procedeu à homologação apenas parcial, em desacordo com o que constou destes autos judiciais (em que a União tornou incontroverso o valor a ser compensado).

(...)

O valor devido ao Estado de São Paulo e que foi apresentado à compensação é líquido, certo e exigível, e não pode mais ser questionado, pois se trata de título executivo judicial não impugnado pela União.

Sendo assim, a informação fiscal que embasou a decisão de homologação parcial, tomando por base valores divergentes dos que foram apresentados à compensação, agride o título executivo judicial líquido, certo e exigível, cujo *quantum debeatur* contou com expressa concordância da União.

Nota-se, ainda, que **as partes concordaram em compensar referido valor, não em rediscuti-lo na esfera administrativa – mesmo porque qualquer discussão a respeito do valor tornou-se preclusa e violaria a boa-fé objetiva (traduzida na cláusula proibitiva do *ne venire contra factum proprium*)**”.

**(ii) STJ. AgRg no Recurso Especial nº 1.201.977. Relator Min. Sérgio Kukina. Julgamento em 02/10/2014:**

A irresignação não merece acolhimento.

Com efeito, consoante assinalado na decisão agravada, o recurso especial epigrafado foi interposto em sede de embargos à execução de sentença nº 98.2000162-5. Ocorre que **a referida execução foi extinta, nos termos do art. 794, I, do CPC, em razão do pagamento total do débito pela parte executada, ora agravante.**

Assim, **escorreita a decisão agravada ao julgar prejudicado o recurso especial, ante a superveniente perda de seu objeto.** A propósito:

*PROCESSO CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. EXECUÇÃO FISCAL EXTINTA PELO PAGAMENTO. RECURSO ESPECIAL INTERPOSTO PELOS EXECUTADOS. PERDA SUPERVENIENTE DO INTERESSE RECURSAL.*

*Extinta a execução fiscal pelo pagamento do débito, deve ser reconhecida a perda do objeto do recurso especial interposto na exceção de pré-executividade.*

*Embargos de declaração acolhidos com efeitos infringentes.*

*(EDcl no REsp 1429281/SC, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, PRIMEIRA TURMA, julgado em 12/8/2014, DJe 20/8/2014)*

***EXECUÇÃO - EXTINÇÃO - EMBARGOS - PERDA DO OBJETO - RECURSO ESPECIAL - JULGAMENTO PREJUDICADO. COM A EXTINÇÃO DA EXECUÇÃO QUE DEU ORIGEM AOS EMBARGOS, PERDE O OBJETO O JULGAMENTO***

*DESTES E PREJUDICADO ESTÁ O DO RECURSO ESPECIAL QUE TRATA DE MATÉRIA A ELES RELATIVA.*

*(REsp 83.769/RS, Rel. Ministro WALDEMAR ZVEITER, TERCEIRA TURMA, julgado em 12/5/1997, DJ 30/7/1997, p. 31025)*

Acrescente-se, por pertinente, que **a afirmação da agravante no sentido de que ainda possui interesse no julgamento do recurso especial, mesmo após haver saldado o débito objeto da execução, entremostra comportamento contraditório que caminha na mão inversa da máxima nemo potest venire contra factum proprium.**

Assim, entendo que ocorreu a chamada preclusão lógica para estes recorrentes em relação aos fatos que serviram de fundamento para a imposição da pena de perdimento (e, posteriormente, sua substituição por multa pecuniária) e da multa por cessão de nome. Nesse sentido, a seguinte exposição sobre “Preclusão”, feita por Fredie Didier Jr. em sua obra Curso de Direito Processual Civil, vol. 01, 19ª ed., 2017, págs. 478/479:

### 3.3. Preclusão lógica

**A preclusão lógica consiste na perda de faculdade/poder processual em razão da prática anterior de ato incompatível com exercício desse poder.** Advém, assim, da prática de ato incompatível com o exercício da faculdade/poder processual. Trata-se da "impossibilidade em que se encontra a parte de praticar determinado ato ou postular certa providência judicial em razão da incompatibilidade existente entre aquilo que agora a parte pretende e sua própria conduta processual anterior".

**É o que ocorre, por exemplo, quando a parte aceita expressa ou tacitamente a decisão, o que é incompatível com o exercício do direito de impugná-la** (direito de recorrer), na forma do art. 1.013, CPC. Também há preclusão lógica do direito de produzir a prova do fato confessado (ao confessar; a parte perde o direito de produzir prova do fato confessado). A parte que deu causa ao defeito processual não pode pedir a sua invalidação (art. 276 do CPC).<sup>18</sup> Não pode a parte, que ofereceu o bem à penhora, pedir a invalidação dessa mesma penhora.

(...)

Importante que se perceba que **a preclusão lógica está intimamente ligada à vedação ao venire contra factum proprium** (regra que proíbe o comportamento contraditório), inerente à cláusula geral de proteção da boa-fé. Considera-se ilícito o comportamento contraditório por ofender o princípio da boa-fé processual.

Ao adotar um comportamento que contrarie comportamento anterior, a parte ou o juiz atua de forma desleal, frustrando expectativas legítimas de outros sujeitos processuais. Comportando-se em um sentido, o sujeito cria, em outro sujeito processual, fundada confiança - confiança essa a ser averiguada segundo as circunstâncias, os usos aceitos pelo comércio jurídico, a boa-fé ou o fim econômico-social-, não podendo, depois, adotar um comportamento totalmente contraditório, o que quebra a confiança gerada e revela ardil, deslealdade, evasão. Trata-se de lição velha, embora aplicada, aqui, com outros termos.

No mesmo sentido, Nelson Nery Jr. e Rosa Maria de Andrade Nery, conforme Código de Processo Civil Comentado, 17ª ed., 2018, págs. 693, 1906, 2041 e 2148/2149:

4. Preclusão lógica. Preclusão lógica é a que extingue a possibilidade de praticar-se ato processual, pela prática de outro ato com ele incompatível. Por exemplo, **quem cumpriu a sentença depositando o valor da quantia a que fora condenado, não pode interpor recurso para impugná-la**, ainda que não se tenha esgotado o prazo recursal (CPC 1000).

(...)

§ 6º: 8. Inadmissibilidade de oposição de embargos. Não honrando os pagamentos das parcelas conforme fixadas, o executado fica impedido de opor embargos do devedor, porque essa faculdade já foi atingida pela preclusão lógica, porquanto **ela praticou ato (reconhecimento da dívida, com pressuposição da aceitação da existência, validade e eficácia do título executivo) incompatível com o exercício do direito por meio dos embargos (discussão acerca da existência, validade e eficácia do título executivo e do valor da dívida)**. No sentido de que a faculdade de embargar estaria preclusa: Wambier-Alvim Wambier-Medina. Reformas 3, p. 229.

(...)

Desistência. Incompatibilidade com o desejo de rescindir a sentença. Decisão que homologa desistência e renúncia da ação. **Ao requerer a desistência, o autor praticou ato incompatível com o desejo de ver rescindida a sentença homologatória**, mercê da ocorrência de preclusão lógica, ou seja, da possibilidade de realizar ato processual, pela prática de outro ato com ele incompatível (STJ, 2.ª T., EmbDclAgRgREsp 1211661-MG, rel. Min. Humberto Martins, j. 15.3.2011, DJUE 23.3.2011).

(...)

Parcelamento fiscal e renúncia ao direito de recorrer. **A adesão a parcelamento fiscal após a sentença afasta o interesse de recorrer, ainda que o recorrente não tenha feito a renúncia ao direito sobre o qual se funda a ação**, em razão de inafastável preclusão lógica (STJ, 2.ª T., REsp 1226726-SP, rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 17.5.2011, DJUE 30.5.2011).

(...)

2. Aquiescência. A concordância com o ato impugnado ou a prática de ato incompatível com a vontade de recorrer caracterizam aceitação da decisão, que é causa de não conhecimento do recurso, porque fato impeditivo do poder de recorrer (v. comentários preliminares ao CPC 994). A aquiescência, que pode ser expressa ou tácita, é espécie de preclusão lógica do poder de recorrer (v. comentário CPC 225). A prova da aquiescência tácita deve ser deduzida dos fatos que necessariamente manifestam a espontânea vontade de conformar-se com a sentença e que são inconciliáveis com o propósito de recorrer (Lodovico Mortara. Appello civile [Dig.Ital., v.3, t.2, n. 506, p. 642]). **São exemplos de aquiescência: a) o pagamento, pelo réu, da quantia a que fora condenado pela sentença; b) a entrega das chaves pelo locatário, na ação de despejo julgada procedente.**

Pelo exposto, voto por negar provimento a este pedido do recorrente.

### **III - DISPOSITIVO**

Pelos fundamentos acima expostos, voto por negar provimento aos Recursos Voluntários apresentados.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares

