



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

Processo nº 10314.011595/2009-95
Recurso nº 907.969 Voluntário
Acórdão nº **3802-00.924 – 2ª Turma Especial**
Sessão de 24 de abril de 2012
Matéria MULTA REGULAMENTAR
Recorrente PHARMIX LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 05/11/2010

CONTROLE DE INCONSTITUCIONALIDADE DE ATOS
NORMATIVOS NO ÂMBITO ADMINISTRATIVO. IMPOSSIBILIDADE.

De acordo com a Súmula Carf nº 02, o Conselho não tem competência para declarar a inconstitucionalidade de atos normativos fora das hipóteses previstas no art. 62 do Regimento Interno. Matéria não conhecida.

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

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

Recurso Voluntário Negado.

Crédito Tributário Mantido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Votou pela conclusão o Conselheiro José Fernandes do Nascimento.

(assinado digitalmente)

REGIS XAVIER HOLANDA - Presidente.

(assinado digitalmente)

SOLON SEHN - Relator.

EDITADO EM: 19/05/2012

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Regis Xavier Holanda (presidente da turma), Francisco José Barroso Rios, Solon Sehn, José Fernandes do Nascimento, Tatiana Midori Migiyama e Cláudio Augusto Gonçalves Pereira.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face de decisão da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo II/SP, que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo Recorrente, em acórdão assim ementado (fls. 423):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Período de apuração: 04/03/2006 a 28/07/2006

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

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

CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO EM MULTA. HIPÓTESES.

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

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O auto de infração impugnado cominou à Recorrente a multa prevista no art. 23, V, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, em razão de suposta prática de interposição fraudulenta em operação de importação, cuja caracterização foi resumida na seguinte passagem do Relatório da DRJ (fls. 67-68):

[...]

As autoridades aduaneiras aduzem que, em função de procedimento fiscal realizado nos termos da Instrução Normativa SRF nº 228/2002, conclui-se não ser possível a comprovação da origem, disponibilidade e efetiva transferência dos recursos financeiros da empresa, bem assim, a condição de real adquirente nas operações de comércio exterior.

A atuada é cliente da empresa Weitmann Comércio e Serviços Ltda. Essa última informou que seus recursos vem[sic.] da atuada, transitando antes pela conta da empresa Danex Serviços de Comércio Exterior.

Segundo a fiscalização, a Weitmann funciona como mera empresa de aluguel nas importações das mercadorias no país, uma vez que as transferências de recursos não guardam relação direta com o valor das notas fiscais de venda da Weitmann para a Pharmix por apresentarem datas e valores de venda distintos dos depósitos, sendo recursos remetidos à medida em que os eventos da importação ocorriam.”

A Recorrente, nas razões de fls. 83-97, alega, em síntese: a) a inconstitucionalidade da pena de perdimento, que somente poderia ter sido cominada pelo Poder Judiciário, assegurados os princípios constitucionais do devido processo legal, contraditório, igualdade, legalidade e do direito à propriedade; b) a não recepção dos Decretos-Leis nº 37/1966 e 1.455/1976, por não terem sido ratificados pelo Congresso Nacional no prazo previsto no art. 25 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias; c) a ausência de motivação e da precariedade das provas do auto de infração, porque baseados em suposições e presunções, sem se desincumbir do ônus da prova da infração; e, no mérito, que d) os negócios realizados entre Weitmann e a Recorrente seriam operações comerciais internas; e) a Weitmann praticou atos de comércio internacional com o recursos próprios, com absoluta independência, que não configuram operação por conta e ordem de terceiros; f) a conclusão de que Weitmann não operava com recursos próprios é alicerçada em presunções equivocadas que não retratam a realidade; g) os pagamentos realizados em favor da referida empresa são contraprestações decorrentes da aquisição da mercadoria no mercado interno, e não antecipação pela importação; h) inoccorrência de dano ao erário, porquanto as mercadorias foram internadas no país comprovadamente por preço compatível com os praticados no mercado interno, inclusive com o pagamento dos tributos incidentes; e e) a indevida imputação da pena de perdimento viola o direito de propriedade assegurado pelo art. 5º e incisos da Constituição Federal de 1988.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Solon Sehn

A Recorrente teve ciência da decisão no dia 11/03/2011 (fls. 82), interpondo recurso voluntário tempestivo em 08/04/2011 (fls. 83). Assim, presentes os requisitos de admissibilidade do Decreto nº 70.235/1972, o recurso pode ser conhecido.

I.- DA ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE:

Inicialmente, cumpre destacar que, nos termos da Súmula Carf nº 02, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não tem competência para a declaração de inconstitucionalidade de atos normativos fora das hipóteses do art. 62 do Regimento Interno:

Súmula Carf nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou

c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

Diante disso, fica prejudicado o conhecimento das alegações de não recepção e de inconstitucionalidade da pena de perdimento, inclusive porque o caso em exame sequer envolve a cominação da referida sanção, mas sim da multa substitutiva prevista no art. 23, V, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

II.- DO MÉRITO:

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

Art. 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:

[...]

V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.

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

[...]

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

Inicialmente, a fim de evitar equívocos de ordem semântica, cumpre verificar o sentido em que os termos *simulação*, *fraude* e *interposição fraudulenta* são empregados no art. 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976. Nesse sentido, importa destacar que, segundo ensina

a doutrina civilista, *simulação* constitui um defeito do negócio jurídico (vício social) no qual as partes, agindo em conluio, emitem declaração de vontade enganosa no intuito produzir efeitos jurídicos diversos dos ostensivamente indicados¹. Se a simulação visa prejudicar terceiros, no que também está compreendida a intenção de lesar o fisco, será denominada *maliciosa* ou *fraudulenta*². A *interposição de pessoas*, por sua vez, nada mais é do que uma espécie de simulação, caracterizada pela presença de um *testa-de-ferro* - denominado *presta-nome* ou *homem de palha* ou, em linguagem mais atual, *laranja* - que adquire, extingue ou modifica direitos para um terceiro oculto³. Ambas não se confundem com a *fraude*, porque nesta o negócio jurídico praticado é real, e não simulado. As partes pretendem o que declararam, cumprindo a lei em sua literalidade, porém, violando-a finalisticamente⁴.

A partir dessa diferenciação, nota-se que a parte final inciso V do art. 23, quando faz referência aos meios de ocultação (“*mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros*”) não está tratando propriamente da *fraude* no sentido empregado pela doutrina civilista. Mas da *simulação fraudulenta* ou, mais precisamente, da *simulação fraudulenta por interposição de pessoas*, uma vez que, na fraude, não há uma ocultação, mas um negócio jurídico real.

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

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

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

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

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

³ VENOSA, op. cit., p. 552.

⁴ RODRIGUES, op. cit., p. 226; VENOSA, op. cit., p. 559.

Art. 23. [...]

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

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

Art.95. Respondem pela infração:

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

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

[...]

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

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

Recurso Voluntário Negado.

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

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

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

Parágrafo único. À hipótese prevista no caput deste artigo não se aplica o disposto no art. 81 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996⁵.

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

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 30/04/2009

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

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

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

O art. 33 da Lei nº 11.488/2007 não afastou a possibilidade da cominação da pena de perdimento ou da multa substitutiva ao importador ostensivo. A objetividade jurídica dos preceitos é complementemente distinta. A multa do art. 33, correspondente a 10% do valor da operação, é imposta em função do uso abusivo da personalidade jurídica, quando empregada como simples anteparo para a ocultação dos reais envolvidos na operação de comércio exterior. A pena de perdimento e a multa substitutiva do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, por sua vez, têm como pressuposto o dano ao erário decorrente da interposição fraudulenta. As infrações, portanto, não podem ser consideradas idênticas, o que afasta a caracterização do bis-in-idem. As multas, por conseguinte, devem ser aplicadas de forma cumulativa, nos termos do art. 99 do Decreto-Lei nº 37/1966, mesmo quando a caracterização da interposição fraudulenta ocorre de forma presumida. Precedentes do Carf.

Recurso Voluntário Negado.

Crédito Tributário Mantido.

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

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

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

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

[...]

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

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

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

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

CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO EM MULTA. HIPÓTESES.

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

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

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

Recursos de Ofício Provido e Voluntário Negado.

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO-II

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

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

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

Recurso de Ofício Provido.

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

Desse modo, não sendo possível a cominação da pena de perdimento da mercadoria e identificado o *importador oculto* no curso da fiscalização, o *importador ostensivo* estará sujeito à multa de 10% da operação (Lei nº 11.488/2007, art. 33) e à multa substitutiva correspondente ao valor aduaneiro da mercadoria importada (Decreto-Lei nº 1.455/1976, art. 23, V, § 3º). Esta será devida solidariamente pelo importador oculto, na condição de coautor, ou por qualquer outra pessoa que se enquadre nas demais hipóteses de responsabilização solidária do art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966, notadamente aquele que se beneficia com a prática da infração.

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

No presente caso, diante das provas produzidas no curso da fiscalização e da fundamentação do auto de infração, não há dúvidas de que houve ocultação do real adquirente.

Com efeito, o exame dos autos mostra que a empresa Weitmann, consoante a documentação de fls. 22 e ss., não realizou a operação de importação com recursos próprios, mas com valores que foram antecipados pelo real adquirente e destinatário da mercadoria importada (no caso, Pharmix). Tanto é assim que os valores necessários ao pagamento das mercadorias – registrados na contabilidade da importadora como “adiantamento de clientes” – eram depositados em datas próximas ao fechamento de câmbio, conforme evidenciado na seguinte passagem do auto de infração (fl. 08):

[...]

1- Com relação ao contrato de câmbio 06/004043 e à Declaração de Importação DI 06/0371779-3: a Pharmix depositou R\$ 30.000,00 na conta da Weitmann em 20/03/06 e a DI 06/0371779-3 foi desembaraçada em 03/04/06 (13 dias após o pagamento). A Nota Fiscal de Venda foi emitida em 04/04/06 ou seja, no dia seguinte ao desembaraço.

2- Com relação ao contrato de câmbio 06/0027029 (19/04/06) e à DI 06/0803728-6 desembaraçada em 18/07/06: a Pharmix depositou R\$ 40.000,00 na Danex em 26/06 (22 dias antes do desembaraço) sendo que o valor CIF corresponde a R\$ 35.195,53. E R\$ 26.870,00 à Danex em 17/04 (cheque) para pagamento do câmbio (R\$ 25.377,60) liquidado 2 dias depois. Foi emitida a NF de venda 62 pela Weitmann em 25.07.06 no valor de R\$ 55.677,13.

3- Com relação ao contrato de câmbio 06/0052760 (28/07/06) e à DI 06/1089014-4 desembaraçada em 13/09/06: a Pharmix depositou R\$ 14.464,65 na Danex em 26/07/06 ou seja 2 dias antes do pagamento do câmbio e 2 meses antes do recebimento da mercadoria. Em 25/09/06 a Weitmann emite as NFs de venda 74 e 75 no valor de R\$ 20.106,13.

Além disso, conforme apurado pela Fiscalização, a fim de dificultar ainda mais a identificação do real adquirente e a origem dos recursos empregados na operação, parte das operações (DI 06/0803728-6 e DI 06/1089014-4) foi realizada mediante envolvimento de uma terceira empresa: a Danex Assessoria em Comércio Exterior S/C Ltda. Tal circunstância mostra que as partes agiram em conluio para a ocultação do real adquirente e da origem dos recursos empregados na operação. Afinal, um artifício astucioso dessa natureza é insusceptível de ser levado a efeito sem a aquiescência de todos os implicados.

Diante disso, constatada a impossibilidade de cominação da pena de perdimento, a Fiscalização, à luz da legislação aplicável e dos precedentes do Carf acerca da interposição fraudulenta, deveria ter cominado à *importadora ostensiva* (Weitmann) a multa de 10% da operação acobertada (Lei nº 11.488/2007, art. 33) e a multa substitutiva do perdimento (Decreto-Lei nº 1.455/1976, art. 23, V, § 3º); esta última, em solidariedade com o *importador oculto* e com a Danex, que, no caso, auferiu vantagem financeira com a operação, concorrendo e se beneficiando com a prática do ato (DL 37/1996, art. 95, I).

A Fiscalização, entretanto, deixou de penalizar a *importadora ostensiva*, cominando a pena substitutiva do art. 23, § 3º, apenas ao Recorrente Pharmix. Esse equívoco, todavia, não implica a nulidade do auto de infração, porque a omissão de um dos coautores não afasta a responsabilidade dos demais agentes que concorreram para a prática do ato.

Não há, destarte, uma interdependência entre as relações jurídicas, porque a responsabilidade solidária, na hipótese, decorre da coautoria. Tanto é assim que, na maioria dos casos, o importador ostensivo é punido de forma autônoma, mesmo quando não identificado o real adquirente. É o que ocorre na interposição fraudulenta por presunção, que é caracterizada, nos termos do § 2º do art. 23, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, sempre que o importador não é capaz de comprovar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na operação. Da mesma forma, se o importador ostensivo, embora identificado, deixa de ser penalizado porque a autoridade fazendária entendeu que apenas a multa do art. 33 da Lei nº 11.488/2007 lhe seria aplicável, subsiste a responsabilidade do importador oculto e dos demais coautores.

Vota-se, assim, pelo conhecimento parcial do recurso e, na parte conhecida, pelo seu integral desprovemento, mantendo-se o acórdão recorrido.

(assinado digitalmente)

Solon Sehn - Relator

Processo nº 10314.011595/2009-95
Acórdão n.º **3802-00.924**

S3-TE02
Fl. 106

CÓPIA