



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

**Processo nº** 10314.726848/2012-24  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3102-002.128 – 1<sup>a</sup> Câmara / 2<sup>a</sup> Turma Ordinária  
**Sessão de** 28 de janeiro de 2014  
**Matéria** II - MULTA REGULAMENTAR  
**Recorrente** CRISTIANO CÉSAR DE ALMEIDA - ME.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 30/11/2007 a 17/11/2011

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA PRESUMIDA. NÃO COMPROVAÇÃO DA ORIGEM DOS RECURSOS APLICADOS NA OPERAÇÃO DE IMPORTAÇÃO. INFRAÇÃO POR DANO ERÁRIO. IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DA PENA PERDIMENTO. APLICAÇÃO DA MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO DA MERCADORIA. CABIMENTO.

A falta de comprovação da origem lícita, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na operação de importação, configura interposição fraudulenta presumida na importação, definida no § 2º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, infração por dano ao erário, sancionada com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, se impossibilitada a aplicação da pena de perdimento da mercadoria.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA NA IMPORTAÇÃO COMPROVADA. COMPROVADA A OCULTAÇÃO DO REAL IMPORTADOR. MULTA POR CESSÃO DO NOME APLICADA AO IMPORTADOR OSTENSIVO. CABIMENTO.

A pessoa jurídica que ceder o nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para fim de realização de operação de importação de terceiros, com a ocultação dos reais adquirentes das mercadorias, fica sujeita a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação, prescrita pelo art. 33 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da Segunda Turma Ordinária da Primeira Câmara da Terceira Seção de Julgamento, por unanimidade, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator.

(assinado digitalmente)

Ricardo Paulo Rosa – Presidente Substituto.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento - Relator.

Participaram do julgamento os Conselheiros Ricardo Paulo Rosa, José Fernandes do Nascimento, Álvaro Arthur Lopes de Almeida Filho, Mônica Monteiro Garcia de los Rios, Andréa Medrado Darzé e Nanci Gama.

## Relatório

Trata-se de Auto de Infração (fls. 6/9), em que formalizada a exigência de multa decorrente da prática de infração por interposição fraudulenta, no valor total de R\$ 927.435,38, sendo R\$ 46.004,67 de multa de 10% decorrente da infração por cessão do nome e R\$ 881.430,71 de multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, substitutiva da pena perdimento, pelo cometimento da infração por dano ao erário.

Por meio Relatório Fiscal de fls. 10/73, a fiscalização descreveu, em pormenor, as etapas do procedimento de fiscalização, no qual apurou que a autuada realizara importações por conta e ordem de terceiros com omissão dos adquirentes nas respectivas Declarações de Importação (DI), sendo que: a) em relação à parte das importações os reais adquirentes foram identificados e foi comprovada a transferência, para o importador aparente, dos recursos financeiros aplicados nas operações importações; e b) em relação às importações restantes, os reais adquirentes não foram identificados nem a origem do recursos financeiros comprovada pelo importador aparente.

Em face das referidas irregularidades, na condição de importadora ostensiva, à autuada foi aplicada, respectivamente: (i) a multa de 10% pela prática da infração por cessão do nome, prevista no art. 33 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007; e b) multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, em substituição a pena de perdimento da mercadoria, pelo cometimento da infração por dano ao erário, tipificada no § 3º, combinado com o disposto no inciso V e nos §§ 1º e 2º, todos art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976.

Cientificada do procedimento fiscal, a autuada apresentou impugnação, na qual alegou que: a) fazia importações para revenda com recursos próprios e importações sob encomenda para clientes usuais; b) não existia ilegalidade na importação para clientes determinados, inclusive, com pagamento adiantado; c) não houve ocultação dos compradores das mercadorias importadas e tampouco intenção de fraudar ou de esconder qualquer fato da fiscalização aduaneira; d) a prova da origem do recurso financeiro era algo quase impossível, porém, se a fiscalização entendera que os recursos tinham origem ilícita, cabia a ela tal prova; e) os recursos financeiros utilizados nas operações de importação pertenciam ao capital de giro e, em casos específicos, eram provenientes dos clientes; f) não era razoável a aplicação da multa equivalente a cem por cento do valor da obrigação principal; e g) houve ofensa flagrante ao princípio da vedação ao confisco, previsto no art. 150, IV, da CF/1988.

Sobreveio a decisão de primeira instância, em que, por unanimidade de votos, a impugnação foi julgada improcedente e o crédito tributário integralmente mantido, com base nos fundamentos resumidos nos enunciados das ementas que seguem transcritos:

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

*Data do fato gerador: 06/08/2012*

*Cessão de nome em operação de comércio exterior, constatado que o real adquirente das mercadorias, provedor dos recursos financeiros e beneficiário final da importação é outro que não o importador ostensivo.*

*Infração de cessão de nome, mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seu real beneficiário.*

*Mesmo que se alegue que a exação tributária foi paga pela interposta pessoa, a burla dos controles aduaneiros ocorreu, caracterizando a FRAUDE, pois não é o real importador que se apresenta perante à fiscalização com o seu nome no despacho aduaneiro.*

*O legislador consagrar a responsabilidade objetiva por atos infracionais tributários, dispensando a Fazenda Pública de perquirir fatos comprovadores da presença do dolo ou da culpa e elementos de materialidade efetiva para aplicar a sanção correspondente.*

Em 13/8/2013 (fl. 1.360), a autuada foi cientificada da referida decisão. Em 3/9/2013, apresentou o recurso voluntário de fls. 1.363/1.379, em que reafirmou as razões de defesa suscitadas na peça impugnatória.

Em face da distribuição por sorteio, realizada em 26/9/2013, por meio do despacho de fl. 1.383, em 2/10/2013, os presentes autos foram encaminhados a este Relator.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Relator.

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto, deve ser conhecido.

No presente procedimento fiscal, em decorrência do cometimento da infração por interposição fraudulenta na importação, caracterizada pela ocultação do real importador na Declaração de Importação (DI) e demais documentos que instruem o despacho aduaneiro de importação, na condição de interposta pessoa, as seguintes penalidades foram impostas à autuada:

a) multa de 10% valor da operação, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), pela prática da infração por cessão do nome, conforme estabelecido no art. 33 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007; e

b) multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, em substituição a pena de perdimento da mercadoria, pelo cometimento da infração por dano ao erário, tipificada no § 3º, combinado com o disposto no inciso V e nos §§ 1º e 2º, todos art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976.

### **Da multa de 10% valor da operação.**

De acordo com o Relatório Fiscal colacionado aos autos (fls. 45/63), a fiscalização constatou que, embora em todas Declarações de Importação (DI) a autuada tenha declarado que era a adquirente das mercadorias importadas, com base na documentação coligida aos autos, ficou comprovado que a interessada atuara como mera importadora por conta e ordem das reais adquirentes discriminados na Planilha de fl. 69. Em consequência dessa irregularidade, informou a fiscalização (fl. 72) que para “as mercadorias com reais adquirentes identificados, a pena de perdimento será aplicada em cada real adquirente”, com solidariedade da autuada.

Tal fato, inequivocamente, subsume-se perfeitamente à conduta da interposta pessoa (importador ostensivo), consistente na infração por cessão do nome, para fim de realização de operação de importação para terceiro, que, de forma intencional, foi omitido nos documentos de importação. Por tal infração, a autuada foi corretamente sancionada com a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação de importação, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), conforme estabelecido no *caput* do art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, a seguir transcrita:

*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).*

Nas suas razões de defesa, a recorrente não apresentou nenhum elemento probatório que infirmasse os fatos que lhe foram atribuídos pela fiscalização. De fato, a recorrente limitou-se em alegar que (i) não existia ilegalidade na importação para clientes determinados, inclusive, com pagamento adiantado, (ii) não houve ocultação dos compradores das mercadorias importadas na documentação fiscal entregue a fiscalização e (iii) tampouco intenção de fraudar ou de esconder qualquer fato da fiscalização aduaneira.

A primeira alegação não procede, pois, diferentemente do alegado pela recorrente, para fins aduaneiros, para que a importação por encomenda seja reputada lícita, ela deverá atender as seguintes exigências legais<sup>1</sup>:

- a) a pessoa jurídica encomendante (o real adquirente - encomendante) deverá:  
1) apresentar à Unidade da RFB de sua jurisdição requerimento indicando (i) o nome empresarial e número de inscrição do importador no CNPJ e (ii) o prazo ou operações para os

<sup>1</sup> Com suporte no inciso I do § 1º do artigo 11 da Lei nº 11.281, de 2006, os requisitos e condições para realização da modalidade de importação por encomenda foram estabelecidos nos arts. 2º e 3º da Instrução Normativa SRF nº 634, de 2006, nenhuma alteração, expedida em 06/03/2014 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 06/03/2014 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 07/03/2014 por RICARDO PAULO ROSA

quais o importador foi contratado; e 2) estar habilitada no Siscomex, como importador exclusivamente por encomenda;

b) a pessoa jurídica importadora por encomenda deverá: 1) estar habilitada no Siscomex, como importadora normal (importação por conta própria); e 2) informar no despacho aduaneiro de importação, em campo próprio da Declaração de Importação (DI), o número de inscrição no CNPJ do encomendante da mercadoria (o adquirente exclusivo no mercado nacional).

No caso em tela, como os referidos requisitos e condições não foram atendidos, em face da ocultação dos reais importadores, nos termos do art. 23, V, e §§ 1º e 3º, do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, com as alterações posteriores, eles respondem pela pena de perdimento ou multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria. Além disso, em face da presunção legal determinada no § 2º do artigo 11<sup>2</sup> da Lei nº 11.281, de 2006, as correspondentes operações de importação são consideradas por conta e ordem de terceiros (no caso, de forma irregular ou ilícita), o que impõe ao encomendante da mercadoria a condição de responsável solidário, juntamente com o importador ostensivo, por todas as obrigações tributárias e aduaneiras decorrentes da operação.

Também não ampara a pretensão da recorrente, a alegação de que não houve ocultação dos compradores das mercadorias importadas na documentação fiscal entregue à fiscalização, haja vista que a omissão de que trata o art. 23, V, do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, diz respeito à informação, em campo próprio da Declaração de Importação (DI), do número de inscrição no CNPJ do real adquirente ou encomendante predeterminado das mercadorias importadas, o que não ocorreu no caso em tela, conforme se infere das DI colacionadas aos autos.

Por fim, para o deslinde da presente controvérsia, não tem relevância a alegação da recorrente de que não houve intenção de fraudar ou de esconder qualquer fato da fiscalização aduaneira, pois, como de sabêncio, a infração à legislação aduaneira independe da “da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”, conforme estabelecido no art. 94, § 2º, do Decreto-lei nº 37, de 1966.

Por essas razões, deve ser mantida a cobrança da referida multa.

### **Da multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria.**

De acordo com o Relatório Fiscal colacionado aos autos (fls. 63/67), apesar de intimada várias vezes a apresentar os documentos comprobatórios da origem lícita ou disponibilidade dos recursos financeiros aplicados nas operações de importação objeto das DI discriminadas na planilha de fls. 70/72, a recorrente apresentou apenas os extratos bancários da conta corrente nº 29.879-4, agência 0916-4, do Banco do Brasil. No entanto, com base nas referidas DI, a fiscalização constatou que os débitos dos pagamentos dos tributos foram feitos em diferentes contas correntes, demonstrando que a autuada operava com várias contas

<sup>2</sup> "Art. 11. A importação promovida por pessoa jurídica importadora que adquire mercadorias no exterior para revenda a encomendante predeterminado não configura importação por conta e ordem de terceiros.  
(...)

§ 2º A operação de comércio exterior realizada em desacordo com os requisitos e condições estabelecidos na forma do § 1º deste artigo presume-se por conta e ordem de terceiros, para fins de aplicação do disposto nos arts.

Documento assinado digitalmente na Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001."

Autenticado digitalmente em 06/03/2014 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 06/03/2014 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 07/03/2014 por RICARDO PAULO ROSA

correntes bancárias, cujos extratos não foram entregues, com o evidente intuito de dificultar a ação de fiscalização.

Além disso, a fiscalização concluiu que os extratos bancários apresentados eram hábeis apenas para comprovar a disponibilidade dos recursos aplicados nas referidas operações de importação, porém inábeis para comprovar a origem dos recursos, situação típica dos importadores interpostos que atuam por conta e ordem de terceiros, os verdadeiros detentores dos recursos financeiros utilizados nas ditas operações, mas que operam de forma oculta, sem o conhecimento da fiscalização aduaneira e dos demais órgãos de controle das operações de importação.

Tais fatos, segundo a fiscalização, acarretavam a presunção legal da infração por inteposição fraudulenta de terceiros, nos termos do § 2º do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, sancionada com a pena de perdimento por dano ao erário ou multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, nos termos dos §§ 1º e 3º do citado art. 23, a seguir transcritos:

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

[...]

*V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.*  
*(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)*

*§ 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias.*  
*(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)*

*§ 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.*  
*(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)*

*§ 3º As infrações previstas no caput serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.*  
*(Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010) –*  
grifos não originais.

No caso, como as mercadorias importadas já havia sido revendidas, em conformidade com o disposto no § 3º do artigo 23 em destaque, acertadamente, a fiscalização aplicou a multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas.

Por sua vez, sem respaldo em qualquer elemento probatório, a recorrente limitou-se em alegar que a prova da origem dos recursos financeiros era algo quase impossível, porém, se a fiscalização entendera que os recursos tinham origem ilícita, cabia a ela tal prova.

Não assiste razão à recorrente, pois, por força do disposto no § 2º do citado artigo 23, na condição de importador ostensivo, a ela foi imposto o ônus de comprovar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos aplicados nas operações de importação em 03/2014 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 07/03/2014 por RICARDO PAULO ROS

tela. Além disso, diferentemente do que alegou a recorrente, a fiscalização não afirmou que a origem dos recursos era ilícita, mas que não foi comprovada a sua origem pela autuada.

Alegou ainda a recorrente que os recursos financeiros utilizados nas operações de importação pertenciam ao seu capital de giro e, em casos específicos, eram provenientes dos clientes.

Também não procede essa alegação. A uma, porque a recorrente estava obrigada a comprovar não apenas o capital de giro (ou disponibilidade dos recursos), mas a origem deles, o que, embora intimidada várias vezes, a recorrente não logrou comprovar com documentação hábil e idônea. A duas, porque nos casos em que ficou comprovado que os recursos eram provenientes dos clientes, ficou caracterizada a comprovação da interposição fraudulenta e, neste caso, foi imposta à recorrente a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação, analisada no tópico anterior.

### **Da irrazoabilidade e do efeito confiscatório da penalidade aplicada.**

Por fim, alegou a recorrente que a aplicação da multa equivalente a cem por cento do valor da obrigação principal fogia a qualquer conceito de razoabilidade e implicava flagrante ofensa ao princípio da vedação ao confisco, previsto no art. 150, IV, da CF/1988.

Em relação a alegação de irrazoabilidade da multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria é questão que foge da competência deste Conselho, haja vista que se trata de norma legal vigente, editada em consonância com o processo legislativo previsto na CF/88, que somente pode ser afastada por este Colegiado uma vez configuradas as hipóteses previstas no § 6º do art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, o que não se vislumbra no caso em apreço.

No que tange à proibição de efeito confiscatório, por expressa disposição do referido preceito constitucional, tal vedação aplica-se apenas aos tributos e não as multas.

Entretanto, ainda que aplicável às multas a referida proibição de confisco, por se tratar de questão que depende da análise de constitucionalidade norma legal vigente, este Conselho não tem competência para julgar a matéria, por força do citado § 6º do art. 26-A.

É pertinente ressaltar ainda que, no âmbito deste Conselho, a matéria foi abordada na Súmula CARF nº 02, que tem o seguinte teor, *in verbis*: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária.”

Com base nessas considerações, deve ser mantida a cobrança da referida multa, nos termos proposto pela fiscalização.

### **Da conclusão.**

Por todo o exposto, vota-se por NEGAR PROVIMENTO ao recurso, para manter na íntegra o acórdão recorrido.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento

CÓPIA

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 06/03/2014 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 06 /03/2014 por JOSE FERNANDES DO NASCIMENTO, Assinado digitalmente em 07/03/2014 por RICARDO PAULO ROS

A

8

Impresso em 10/03/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA