



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10831.013447/2004-51
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9303-010.029 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 23 de janeiro de 2020
Recorrente COMERCIAL DE CAFE E CEREAIS NR LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/09/2002 a 01/09/2003

DANO AO ERÁRIO. CARACTERIZAÇÃO. PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM MULTA. DISPOSIÇÃO LEGAL.

A falta de apresentação de documentos capaz de comprovar a origem e disponibilidade dos recursos utilizados nas operações de comércio exterior, tem-se por reconhecimento legal a interposição fraudulenta de terceiros por causar dano ao Erário. No inciso V, do artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, enumera-se as infrações que, por constituírem dano ao Erário, são punidas com a pena de perdimento das mercadorias. É inócua, assim, a discussão sobre a existência de dano ao Erário nos dispositivos citados, visto que o dano ao Erário decorre do texto da própria lei.

Súmula CARF nº 160.

MULTA SUBSTITUTIVA DO PERDIMENTO. CESSÃO DE NOME. APLICAÇÃO. DISPOSITIVO LEGAL

Com a publicação do art. 33 da Lei n.º 11.488/2007, não resultou qualquer efeito limitativo sobre a regra encartada pelo art. 23, V, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei n.º 1.455, de 1976, estando ambas vigentes e plenamente eficazes, cada qual na sua esfera de atuação. A única decorrência, portanto, da novidade legislativa em tela foi a substituição da penalidade de inaptdão do CNPJ pela multa de 10 % do valor da operação acobertada.

Súmula CARF nº 155.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar o pré-questionamento de agravo suscitado em tribuna. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Walker Araújo (suplente convocado), Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício).

Relatório

Cuida-se de Recurso Especial de divergência do Contribuinte dirigido à CSRF, interposto contra o **Acórdão nº 3302-003.231**, de 21/06/2016, da 2ª TO da 3ª Câmara da 3ª Seção de julgamento/CARF, que negou provimento ao Recurso Voluntário (fls. 2.251/2.266).

Da lavratura do Auto de Infração

Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigência de crédito tributário referente a multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria exportada, prevista no §3º, inciso V, do artigo 23, do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, com a redação dada pelo artigo 59 da Lei nº 10.637, de 2002 (Art. 689, inciso XXII, e § 1º, do RA/2009 – Decreto nº 6.759, de 2009).

A fiscalização constatou a existência de mercadorias nacionais **exportadas** por meio de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor ou do responsável pela operação, mediante a interposição fraudulenta de terceiros pela não comprovação da origem dos recursos utilizados para adquirir mercadorias nacionais e posteriormente exportá-las.

Visando a comprovação dos fatos, a Fiscalização (descrição dos fatos) apurou que a empresa: **(i)** operou sem a presença de funcionários na maioria de suas filiais (cópia GFIP e RAIS); **(ii)** não apresentou documentação probante do armazenamento, tampouco fez menção aos meios de transporte do produto até os armazéns ou até o ponto de desembarço para exportação; **(iii)** não apresentou elemento de convicção quanto à capacidade financeira de adquirir as mercadorias no mercado interno; **(iv)** não justificou a consistência do patrimônio e renda da pessoa jurídica e dos sócios da empresa; **(v)** conforme declaração de seu preposto, utiliza galpões da empresa Irmãos Ribeiro Exp. Imp. Ltda, para guarda e preparo dos cafés crus em grãos de sua propriedade; **(vi)** funciona no mesmo endereço da empresa Irmãos Ribeiro, de quem aluga uma sala; **(vii)** as contas telefônicas, de valores irrisórios, provam que a empresa não fez nenhuma ligação telefônica para clientes no exterior; **(viii)** os lançamentos contábeis da empresa, por não estarem acompanhados de documentação, não provam a origem dos recursos utilizados para adquirir no mercado interno as mercadorias exportadas; **(ix)** não atendeu a intimação para apresentar o contrato de compra e venda de café firmado com a empresa Biscayne Coffee Company. INC, importador das mercadorias, situada no paraíso fiscal das **Ilhas Virgens Britânicas**, no mesmo endereço onde funciona outra empresa, a Snapper Creek Holdings Ltda; **(x)** encaminhou as mercadorias exportadas para empresa Biscayne Coffee para os EUA e para diversos países da Europa.

Da Impugnação e Decisão de Primeira Instância

Cientificado do lançamento, a Contribuinte apresentou Impugnação, alegando em síntese que, houve a participação da empresa Irmãos Ribeiro na finalização das operações de exportação, para impedir que o Erário Público tivesse prejuízo com a frustração das operações de

exportação anteriormente compromissadas e que a caracterização de interposição fraudulenta de terceiros pressupõe a prova de conluio das partes contratantes, do propósito de enganar terceiro ou fraudar a lei; aplicação da pena de perdimento, por que alcançou exportações a partir de agosto de 2002, com base na Lei n.º 10.637, que é de 30/12/2002, foi retroativa e que a presunção do §2º, do art. 23, do Decreto-lei n.º 1.455/76, por ser relativa, pode ser ilidida por prova em sentido contrário.

A DRJ em São Paulo II/SP, prolatou o Acórdão n.º 17-54.251, de 29/09/2011 (fls. 1.179/1,185), julgando **improcedente a Impugnação**, sintetizado da seguinte forma pela ementa: “Exportação. Não comprovação da origem dos recursos. Presunção de interposição fraudulenta de terceiros. Dano ao Erário. Pena de Perdimento. Impossibilidade de apreensão da mercadoria. Conversão em multa correspondente ao valor aduaneiro”.

Do Recurso Voluntário

Inconformada com a decisão de piso, a Recorrente interpôs o seu Recurso Voluntário, por meio do qual, basicamente, reproduz suas razões de defesa constantes em sua peça Impugnatória, resumida da seguinte forma:

- requer a nulidade do Auto de Infração, alegando: erro na identificação do sujeito passivo (se considerar que a empresa exportadora foi Irmãos Ribeiro); falta de responsabilização do “real vendedor” da mercadoria, partícipe necessário da infração; por inobservância do rito estabelecido pelo art. 73 da Lei n.º 10.833/03. Cita jurisprudência do CARF;

- discorre sobre o conceito de “dano ao Erário” para concluir que no caso vertente não houve intenção de fraudar a lei, tampouco de causar dano ao Erário. Ao contrário, a operação evitou o dano na medida viabilizou as exportações anteriormente compromissadas;

- que não se configurou a alegada interposição fraudulenta de terceiros porque as exportações foram ultimadas com recursos próprios;

- a correta interpretação do § 2º, do art. 23, da Lei n.º 10.637/02, exige-se que se prova a transferência, por terceiros, dos recursos empregados na operação de comércio exterior e a motivação escusa para o anonimato do terceiro. No caso, nenhuma dessas condições se fez presente. Os recursos utilizados são oriundos de empréstimo concedido pela empresa Irmãos Ribeiro, devidamente contabilizado, que foi obrigada a viabilizar a liquidação dos ACC da empresa Recorrente. Explica as razões pelas quais foi realizada esta operação;

- com base no disposto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, a multa a ser aplicada seria a de 10% do valor da operação, prevista no art. 33 da Lei n.º 11.488/07.

Da diligência solicitada

Quando do julgamento do processo pelo CARF, o Colegiado decidiu converter o julgamento em diligência (Resolução n.º 3302-000.276, de 26/02/2013 – fls. 1.370/1.374), para que fossem esclarecidas as situações postas nos itens (i) a (v), constante fls. 1.373/1.374.

Após o encerramento da diligência, a autoridade fiscal apresentou parecer conclusivo carreado às fls. 2.177/2.196, que pode ser resumido da seguinte forma:

1) É custoso crer que a IRMÃOS RIBEIRO assumiu compromissos de um de seus sócios sem obter vantagem comercial, econômicos e financeiros com essas operações de exportação; 2) Ao contrário do que afirma a Recorrente, há indícios de irregularidades na contabilidade da COMERCIAL NR, como por exemplo na falta de contabilização de valores nas contas do grupo Disponível e em lançamentos contábeis de Clientes x Fornecedores; 3) Há clara

confusão patrimonial, financeira e operacional entre as empresas IRMÃOS RIBEIRO, COMERCIAL NR e ainda COSTA RIBEIRO;3) Há clara confusão patrimonial, financeira e operacional entre as empresas IRMÃOS RIBEIRO, COMERCIAL NR e ainda COSTA RIBEIRO;4) A ausência de contabilização das contas do Disponível (caixa e bancos) aponta para a falta de capacidade econômica e financeira da COMERCIAL NR para operar no comércio exterior.

A contribuinte, por sua vez, apresentou sua Manifestação discordando do resultado da diligência e reiterou os termos apresentados em sede recursal, conforme se verifica na petição de fls. 2.199/2.234.

Da Decisão recorrida

Quando da apreciação do Recurso Voluntário pelo Colegiado, foi exarada a decisão consubstanciada no Acórdão nº 3302-003.231, de 21/06/2016, que afastou a preliminares de nulidade e **negou provimento** ao Recurso Voluntário. Em seus fundamentos, entendeu que, ao contrário do que explicitou a Recorrente, a caracterização do dano ao Erário não está atrelada somente a inexistência de recolhimento do tributo, mas também ocorre nas infrações previstas no referido dispositivo legal.

Ou seja, o dano ao Erário decorre das infrações previstas em lei e deve ser observado pelos contribuintes. Assim, considerando que a Contribuinte cometeu as infrações tipificados no Auto de Infração, acarretando dano ao Erário, correta a imposição da pena de perdimento e da cobrança da multa do valor aduaneiro e, que:

- no artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, enumera-se as infrações que, por constituírem dano ao Erário, são punidas com a pena de perdimento das mercadorias. É inócua, assim, a discussão sobre a existência de dano ao Erário nos dispositivos citados, visto que o dano ao Erário decorre do texto da própria lei;

- não apresentada documentação capaz de comprovar a origem e disponibilidade dos recursos utilizados nas transações, tem-se por reconhecida a interposição fraudulenta de terceiros a causar dano ao Erário. Cabível, pois, a substituição por multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria quando esta for consumida ou não localizada. Considerando que na época do fato gerador ocorrido (setembro/2002), a MP 66/2002 já estava produzindo efeitos, correta a aplicação da multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria;

- não é o caso de aplicação retroativa da Lei nº 11.488, de 2007, posto que a multa de 10% (dez por cento) aplicável à pessoa jurídica que cedeu o nome não revogou a multa do valor aduaneiro da mercadoria por interposição fraudulenta; e

- respondem pela infração conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, ocorra para sua prática ou dela se beneficie, bem como o adquirente da mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

Dos Embargos de Declaração

Cientificada do Acórdão nº 3302-003.231, a Contribuinte opôs os Embargos de Declaração (fls. 2.280/2,292), alegando que restou caracterizado inobservância ao preceito legal contido no artigo 489, §1º, do Código de Processo Civil, devendo o mesmo ser nulo e, que existe **diversas omissões** no julgado (elencando omissões em 6 (seis) matérias).

Após analisar os Embargos, o Presidente da 2ª TO/3ª Câmara/3ª Seção, concluiu não ser o caso de omissão apontada pela Embargante em relação as matérias por ela suscitadas, posto que o sistema de livre convencimento motivado, adotado no nosso ordenamento jurídico, permite que a decisão proferida seja fundamentada com base nos argumentos que o julgador entender cabíveis, o que foi feito no caso concreto.

Com base nas razões expostas no Despacho de fls. 2.305/2.313, restou inadmitido os Embargos de Declaração interpostos pela Contribuinte.

Recurso Especial do Contribuinte

Cientificada do Despacho que inadmitiu seus Embargos, a Contribuinte interpôs Recurso Especial (fls. 2.323/2.344), em cuja admissibilidade suscitou divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária quanto as seguintes matérias: **(i)** nulidade por preterição do direito de defesa; **(ii)** ausência da prova do dano efetivo ao erário, e **(iii)** multa substitutiva do perdimento - princípio da especialidade da sanção. Ao final, requer que seja conhecido o recurso e caso superadas as nulidades apontadas que seja reformado o Acórdão recorrido.

1 - Nulidade por preterição do direito de defesa

A contribuinte combate a decisão recorrida no tocante à manutenção da pena de perdimento aplicada pela fiscalização em decorrência da ausência da comprovação dos recursos financeiros empregados nas operações de comércio exterior, em especial quanto à sua origem.

Aduz que a decisão não enfrentou questão central, qual seja, o supridor do recursos financeiros aplicados nas operações auditadas.

Para comprovar o dissenso em relação à essa matéria, foram colacionados como paradigmas no recurso, os Acórdãos nºs CSRF/03-03.265 e CSRF/03-006.174.

Fundado nesses argumentos, restou assentado que não houve o requerido prequestionamento da matéria. Com essas considerações, entendeu-se por **não** ter sido comprovada a divergência jurisprudencial quanto à nulidade por preterição do direito de defesa.

2 - Ausência da prova do dano efetivo ao erário

A matéria foi expressamente enfrentada no voto condutor do Acórdão recorrido. A legislação sobre a qual fora dada interpretação divergente indica como sendo o art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, com a redação dada pela lei nº 10.637, de 2002.

A divergência apontada refere-se à exigência de comprovação ou não do dano ao Erário para a aplicação da pena de perdimento (ou sua conversão em multa), na hipótese de prática da conduta elencada no inciso V, do art. 23, do Decreto-lei nº 1.455, de 1976. Dito de outra forma, a divergência recai sobre a suficiência (ou não) da conduta praticada pelo agente subsumir-se à hipótese de aplicação da pena estipulada no dispositivo.

Para comprovar o dissenso em relação à essa matéria, foram colacionados como paradigmas os Acórdãos nºs 3402-002.362 e 3101-001.681.

O acórdão recorrido entende que ***"(...) É inócua, assim, a discussão sobre a existência de dano ao Erário nos dispositivos citados, visto que o dano ao Erário decorre do texto da própria lei."***

Em sentido diverso, o primeiro paradigma evidencia que, para a tipificação do dano ao Erário ***"(...)...é imprescindível a comprovação do efetivo dano ao erário consubstanciado na falta de pagamento parcial dos tributos aduaneiros..."***

Conquanto se distinguem as situações fáticas nos acórdãos guerreados, ambos enfrentaram condutas praticadas que subsumiram à norma indigitada. A partir daí, atribuíram interpretações divergentes quanto à exigência de comprovação do dano ao erário.

Com as considerações acima, **restou demonstrada a divergência** apontada quanto à exigência de comprovação do efetivo dano ao erário para a aplicação da multa substitutiva da pena de perdimento.

3 - Multa substitutiva do perdimento - princípio da especialidade da sanção.

A legislação sobre a qual fora dada interpretação divergente indica como sendo o art. 33 da Lei n.º 11.488, de 2007. A matéria foi expressamente enfrentada no voto condutor do acórdão recorrido.

Para a comprovação da divergência quanto à matéria, indica como paradigma o acórdão n.º. 3402-002.362.

No acórdão **recorrido**, ao tratar deste tema, o Colegiado entendeu que são cumulativas e independentes as sanções aplicadas. Por sua vez, o acórdão **paradigma** entende inaplicável a multa de conversão do perdimento ao importador ostensivo, sendo cabível apenas a multa por cessão de nome.

Com essas considerações, **restou demonstrada a divergência** apontada quanto à aplicação da multa substitutiva do perdimento, prevista no art. 33 da Lei n.º 11.488, de 2007.

Com base nas razões expostas no Despacho de Análise de Admissibilidade de Recurso Especial de fls. 2.417/2.424, o Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção/CARF, **deu seguimento parcial** ao recurso interposto pela Contribuinte, apenas em relação à: (i) **ausência da prova do dano efetivo ao erário** e (ii) **aplicação da multa substitutiva do perdimento**.

Não consta dos autos a interposição de agravo.

Das contrarrazões da Fazenda Nacional

Cientificado da admissibilidade do Recurso Especial do Contribuinte, a Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões, assentadas na petição de fls. 2.433/2.455. Requer que seja negado provimento ao recurso especial, mantendo-se incólume o julgado recorrido.

Em suas razões, aduz que o Decreto-lei n.º 1.455, de 1976, contemplou, no seu art. 23, inciso V (incluído pela Lei n.º 10.637, de 2002), a interposição fraudulenta de terceiro como circunstância caracterizadora de dano ao Erário.

Que, em verdade, a interposição fraudulenta na importação gerava duas penalidades, **(a)** pena de perdimento e, **(b)** inaptidão do CNPJ; que o art. 33 da Lei n.º 11.488, de 2007 está, expressamente, alterando apenas uma das penalidades, a inaptidão do CNPJ. Esse artigo citado, não veio reger a matéria veiculada no art. 23, V, §§ 1.º e 3.º, do Decreto-Lei n.º 1.455/76 (pena de perdimento), o que impõe a afirmação de que a nova multa de 10% sobre o valor da operação acobertada não tem a força de substituir a pena de perdimento de mercadoria, ou a multa que lhe é substitutiva, já existente.

Ao fornecer seu nome para acobertar o adquirente, o importador infringe duas regras diferentes a um só tempo, quais sejam, aquelas previstas nos arts. 23, V, do Decreto-Lei n.º 1.455/76 e no art. 33 da Lei n.º 11.488/07. A realização da conduta analisada gera imediatamente a aplicação de ambas as referidas penalidades (perdimento da mercadoria, ou multa substitutiva, e multa de 10% sobre o valor da operação acobertada), em inegável concurso

formal de infrações, cujo modelo deita raízes no art. 70 do Código Penal e encontra amparo, dentre outros fundamentos, no art. 99 do Decreto-Lei n.º 37/66.

“(…) O advento do art. 33 da Lei n.º 11.488/2007 não produziu qualquer efeito limitativo sobre a regra encartada art. 23, V, §§ 1.º e 3.º, do Decreto-Lei n.º 1.455/76, estando ambas vigentes e plenamente eficazes, cada qual no seu orbe de atuação. A única decorrência, portanto, da novidade legislativa em tela foi a substituição da penalidade de inaptidão do CNPJ pela multa de 10 % do valor da operação acobertada”.

O processo, então, foi sorteado para este Conselheiro para dar prosseguimento à análise do Recurso Especial.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator.

Conhecimento

O recurso do Contribuinte é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, conforme consta do respectivo Despacho do Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção/CARF (fls. 2.417/2.424), com o qual concordo e cujos fundamentos adoto neste voto. Portanto, conheço do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

Mérito

Para fins de delimitação da lide, cumpre referir que no presente recurso, discute-se a divergência quanto as seguintes matérias: (i) **ausência da prova do dano efetivo ao erário** e, (ii) **aplicação da multa substitutiva do perdimento**.

1 - Ausência da prova do dano efetivo ao Erário

A contribuinte sustenta que a multa substitutiva da pena de perdimento não pode ser aplicado ao presente caso, posto que na exportação não há incidência de imposto, inexistindo, assim, a ocorrência de dano ao Erário. Deste modo, a configuração do dano ao Erário é elemento imprescindível para caracterização de interposição fraudulenta prevista na Lei nº 10.637/2002.

No entanto, vejo que essa matéria foi muito bem enfrentada no voto condutor do Acórdão recorrido. *“(…) É inócua, assim, a discussão sobre a existência de dano ao Erário nos dispositivos citados, visto que o dano ao Erário decorre do texto da própria lei.”*. A legislação sobre a qual indica é o inciso V, do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, com a redação dada pela lei nº 10.637, de 2002. Vejamos a redação do mencionado dispositivo:

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 **A pena prevista no § 1º converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida.** (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§ 4º (...). [Grifei].

O inciso V do dispositivo acima, dispõe claramente ser **dano ao Erário** importar **ou exportar** mercadorias com ocultação dos reais intervenientes (importador e adquirente) mediante fraude, simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.

Há que ser ressaltado que, ao contrário do que explicitou a Contribuinte, a caracterização do dano ao Erário não está atrelada somente a inexistência de recolhimento do tributo, mais também nas infrações previstas no referido dispositivo. Portanto, o dano ao Erário decorre das infrações previstas na lei e deve ser observado pelos contribuintes.

O art. 23, V, do Decreto-Lei n.º 1.455, de 1976, representa hipótese expressamente prevista como dano ao Erário, sendo inequívoco que um dos bens jurídicos por ele tutelado é o patrimônio público (**recomposição do Erário** ante o dano sofrido com a conduta do agente prevista no tipo legal). Observa-se que a referida infração atenta contra o **regime de controle aduaneiro**, sendo certo que, ao proibir a conduta de ocultar o sujeito passivo mediante fraude ou simulação, a norma em comento visa a punir as burlas à sistemática de fiscalização e controle das operações levadas a cabo no comércio exterior.

Nesse diapasão, a interposição fraudulenta de terceiro, passou a ser disciplinada pela legislação, sendo concebida como a interveniência de terceiro em operação tendente a promover a ocultação do verdadeiro importador ou exportador de mercadorias, com o propósito de burlar o Fisco. Além disso, foi contemplada em lei (§2º, V, do art. 23 do Decreto-lei n.º 1.455, de 1976) a **interposição fraudulenta presumida**, quando não for comprovada a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados na operação.

Conforme consta dos autos, o ponto crucial que a Contribuinte deveria ter comprovado, **e que não o fez no processo**, seria a apresentação por meio de documento hábil e idôneo da **origem, disponibilidade e transferência** dos recursos aplicados nas operações.

Pode ser citado como exemplo, com relação a ausência de comprovação da origem dos recursos utilizados na operação de exportação, o **contrato de empréstimo (mútuo)** aventado pela empresa, que não existe o contrato, pois segundo a própria Contribuinte: *"Não foram formalizados contratos de mútuo; todavia, todas as transferências de numerários se encontram suportadas por comprovantes de transferências bancárias"*.

Note-se que os documentos apresentados durante o procedimento e que foram analisados pela Fiscalização, que concluiu o seguinte (alguns trechos destacados):

"(...) 2) Ao contrário do que afirma a Recorrente, há indícios de irregularidades na contabilidade da COMERCIAL NR, como por exemplo na falta de contabilização de valores nas contas do grupo Disponível e em lançamentos contábeis de Clientes x Fornecedores;

3) Há clara confusão patrimonial, financeira e operacional entre as empresas IRMÃOS RIBEIRO, COMERCIAL NR e ainda COSTA RIBEIRO;

4) A ausência de contabilização das contas do Disponível (caixa e bancos) aponta para a falta de capacidade econômica e financeira da COMERCIAL NR para operar no comércio exterior” (...).

Com efeito, os documentos carreados autos pela empresa a título de transferência bancária dizem respeito às transações ocorridas entre a empresa Irmãos Ribeiro e outras empresas. *Não há no processo qualquer documento que comprove a transferência de valores entre a Irmãos Ribeiro e a **Comercial NR** e que estejam vinculadas à operação investigada. Veja-se trecho em que a decisão de piso foi categórico ao analisar essa questão:*

*“As provas apresentadas (doc.1 a doc.4) às fls. 493/972, **não guardam relação com a situação da empresa autuada relativamente a operações de exportação ocorridas no período abrangido pela presente autuação, porque relativos aos anos base 2000 e 2001**, anteriores aos fatos apurados na presente ação fiscal, não podendo, pois, comprovar a capacidade financeira e operacional do período em que fora realizadas as operações de exportação, objeto do Auto de Infração; ao contrário, reforça o entendimento de que a autuada operava como intermediária das operações, tal como apontado pela Fiscalização, a ensejar caracterização de interposição em operações de comércio exterior; outras (doc.5 a doc.7). às fls. 975/1028, indicam o fluxo de recursos entre a autuada e a empresa Irmãos Ribeiro, mas apenas isso.*

Observa-se também trecho do entendimento manifestado pela Fiscalização ao analisar os documentos juntados pela Contribuinte quando do retorno da diligência solicitada:

*“(…) Mais grave ainda é constatar que uma empresa estranha ao processo (COSTA RIBEIRO EXP IMP LTDA) consta como potencial “financiadora” ou “ajudadora” da COMERCIAL NR (fl. 1677). Mais uma vez fica a dúvida de como esses valores foram contabilizados na IRMÃOS RIBEIRO e COMERCIAL NR. **Não foi apresentado contrato de mútuo entre a COSTA RIBEIRO e IRMÃOS RIBEIRO, muito menos com a COMERCIAL NR**, não demonstrando, portanto, como essa transferência foi contabilizada nas duas empresas”.*

Já em relação a devolução da quantia supostamente empregada pela empresa Irmãos Ribeiro, a Contribuinte esclarece o seguinte:

*“No que concerne à devolução dos valores objeto de empréstimo junto à **“IRMÃOS RIBEIRO EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA”**, conforme mencionado anteriormente, tais empréstimos decorreram em face ao agravamento da situação financeira da **“COMERCIAL DE CAFÉ E CEREAIS NR LTDA”**, que perdurou até a ocorrência de sua inatividade, mormente pelo fato de ter seu CNPJ inapto pela Secretaria da Receita Federal.*

*Todavia, tramita uma ação ordinária em face da União, através da qual se pleiteia o benefício fiscal advindo do crédito presumido do IPI, cujo andamento se encontra em âmbito do TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO –Apelação Cível nº000078873.2022.4.03.6127/SP, sendo classificada pelos patronos da Autora **“COMERCIAL DE CAFÉ E CEREAIS NR LTDA”**, como **provável** quanto à possibilidade de ganho. Desta forma, é com esse provável recurso que se pretende realizar a devolução dos valores objeto de empréstimos.*

*Ainda nesse diapasão, o sócio majoritário da **“COMERCIAL DE CAFÉ E CEREAIS NR LTDA”**, Sr. Guilherme Moraes Ribeiro Júnior, se manifestou no sentido de que tramita o processo de inventário decorrente do falecimento de seu pai, Sr. Guilherme Moraes Ribeiro através do qual possui um crédito por herança, recurso que também poderá ser utilizado para o pagamento de mencionados empréstimos.”*

Por fim e não menos importante, há que ser ressaltado que a empresa (i) operou sem a presença de funcionários na maioria de suas filiais (cópia GFIP e RAIS); (ii) não apresentou documentação probante do armazenamento, tampouco fez menção aos meios de transporte do produto até os armazéns ou até o ponto de desembarço para exportação; e (iii) as contas telefônicas, de valores irrisórios, provam que a empresa não fez nenhuma ligação telefônica para clientes no exterior.

Como se vê, **não restou demonstrado a origem, disponibilidade e transferência dos recursos** empregados nas operações de exportação realizada, tampouco sua capacidade financeira para realizar operações em valores expressivos.

Considerando os motivos acima exposto e outros constante dos autos, restou configurado o **dano ao Erário** e, foi lavrado o Auto de Infração para exigência da multa tipificada nos §§ 1º, 2º e 3º do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, com alteração dada pelo art. 59 da Lei n.º 10.637/2002 (fl. 4).

Aliás, a matéria está sumulada, conforme Súmula CARF nº 160, a seguir:

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.

Portanto, nego provimento ao recurso especial da Contribuinte nesta matéria.

2 - Multa substitutiva do perdimento - princípio da especialidade da sanção.

Como visto no tópico anterior, o contribuinte não comprovou a origem, a disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas operações de exportação, presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior, tornando a pena de perdimento das mercadorias (prevista no Auto de Infração) convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, conforme estabelecido no artigo 23, inciso V e parágrafos 1º e 3º do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976.

Por outro lado a Contribuinte em seu recurso afirma que “(...) *No rigor da tese fiscal, portanto, a Recorrente havia cedido seu nome em favor da empresa IRMÃOS RIBEIRO, o que não é verdade, como já demonstrado. Entretanto, admitida tese fiscal, por coerência jurídica, a conduta atribuída à Recorrente é de ter cedido seu nome. Para tanto, há penalidade própria. Não foi o que aconteceu: a Recorrente, que é acusada de ter sido seu nome, recebeu a multa substitutiva (100% por cento), enquanto passou incólume a efetiva exportadora (na visão do Fisco IRMÃOS RIBEIRO). Ora, ainda que se pretenda incluir a Recorrente na penalidade máxima, ela seria mera responsável*”. (Grifei)

Pois bem. No presente caso, não assiste razão à Contribuinte. A multa de 10% (dez por cento) aplicável à pessoa jurídica que cedeu o nome, prevista no art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, não revogou a multa do valor aduaneiro da mercadoria por interposição fraudulenta. Se fosse essa a intenção do legislador, restaria totalmente expresso a hipótese de aplicação de multa em 10% (dez por cento) para os casos de multa decorrente da conversão de pena de perdimento.

E, também não há que se falar em conflito aparente de normas. Entendo que as duas multas têm objetos diversos e, portanto, podem coexistir. Explico.

Antes do advento do art. 33 da Lei n.º 11.488/2007, a interposição fraudulenta de terceiros, tanto na sua feição comprovada, como na presumida, eram a **aplicação concomitante** das penalidades de **perdimento** da mercadoria, ou a multa substitutiva (art. 23, V, §§ 1.º e 3.º, do Decreto-Lei n.º 1.455/76), e a **Inaptidão do CNPJ** da pessoa jurídica (art. 81 da Lei n.º 9.430, de 1996 c/c art. 34, III e 41, III, da IN SRF n.º 568, de 2005). A referida conduta gerava, sem maiores questionamentos, duas penalidades distintas.

O artigo 33 da Lei n.º 11.488/2007, veio estabelecer que a conduta de ceder o nome em operações de comércio exterior para acobertamento dos reais intervenientes será punida com multa de 10% do valor da operação acobertada, **restando a partir de então inaplicável, para essa mesma conduta, a pena de inaptidão do CNPJ**. Repare que os bens tutelados pelas normas são distintos. Enquanto o art. 23, V, do Decreto-Lei n.º 1.455/76, enfoca a proteção ao patrimônio e ao regime de controle aduaneiro, o art. 33 da Lei n.º 11.488/07, por sua vez, centra seu objeto no resguardo da consistência do Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas.

Ou seja, a finalidade é inequívoca de alterar uma das penalidades: entrou em cena a penalidade pecuniária de multa em substituição à sanção tributário-administrativa de Inaptidão do CNPJ. Dito de outro modo, ao fornecer seu nome para acobertar o adquirente, o importador infringe duas regras diferentes a um só tempo, quais sejam, aquelas previstas nos arts. 23, V, do Decreto-Lei n.º 1.455, de 1976 e no art. 33 da Lei n.º 11.488, de 2007.

E mais. Sobre esse tema, salienta-se que o assunto foi totalmente regulamentado no artigo 727, do Decreto nº 6.759, de 2009 (RA), senão vejamos:

Art. 727. Aplica-se a multa de dez por cento do valor da operação à 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 ao acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários (Lei nº 11.488, de 2007, art. 33, caput). (...)

§ 3º A multa de que trata este artigo não prejudica a aplicação da pena de perdimento às mercadorias importadas ou exportadas. (Grifei)

Como bem pontuado pela Fazenda Nacional em suas contrarrazões, com a publicação do art. 33 da Lei n.º 11.488/2007, não resultou qualquer efeito limitativo sobre a regra encartada pelo art. 23, V, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei n.º 1.455, de 1976, estando ambas vigentes e plenamente eficazes, cada qual na sua esfera de atuação. A única decorrência, portanto, da novidade legislativa em tela, foi a substituição da penalidade de inaptidão do CNPJ pela multa de 10 % do valor da operação acobertada.

Por fim, quanto a alegada inviabilidade de aplicação de multa prevista no art. 23, V do Decreto-lei n.º 1455, de 1976 ao importador ostensivo, por divergência de legislação, em que a mais específica seria a penalidade descrita no art.33 da Lei n.º 11.488, de 2007, ressalta-se que quando se analisa os dois dispositivos, embora o artigo 23, V, do Decreto-lei n.º 1.455, de 1976, traga como penalidade o perdimento da mercadoria e isto afetaria diretamente o real adquirente, quem comete a infração, ou seja, o sujeito ativo da interposição fraudulenta comprovada é tanto o importador/exportador ostensivo, quanto o real importador/exportador, em coautoria, em razão de previsão da “solidariedade” entre as condutas, com base no artigo 95 do Decreto lei n.º 37, de 1966.

Em resumo, as duas normas têm situações fáticas de aplicação diferenciadas.

A penalidade instituída no art. 33 da Lei n.º 11.488, de 2007 surgiu, efetivamente, como alternativa à declaração de Inaptidão do CNPJ, e prevê multa de 10% sobre o valor da

operação, para o importador ostensivo que praticar interposição fraudulenta presumida, conforme disposição expressa da infração no § 2º do artigo 23 do Decreto-lei n.º 1.455, de 1976.

Já a pena imposta pelo art. 23, V, do Decreto-lei n.º 1.455/76 pune, com multa de 100% sobre o valor da operação, tanto o importador ostensivo, quanto o real adquirente, em conjunto ou isoladamente, quando praticarem a interposição fraudulenta propriamente dita ou comprovada.

Aliás, essa matéria está sumulada, conforme Súmula CARF nº 155, a seguir:

Súmula CARF nº 155

A multa prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/07 não se confunde com a pena de perdimento do art. 23, inciso V, do Decreto Lei nº 1.455/76, o que afasta a aplicação da retroatividade benigna definida no art. 106, II, "c", do Código Tributário Nacional.

Posto isto e, considerando que a Contribuinte cometeu as infrações tipificados no Auto de Infração citado, acarretando dano ao Erário, encontra-se correto a imposição da pena de perdimento e da cobrança da multa do valor aduaneiro das mercadorias à Contribuinte.

Conclusão

Em face das razões e fundamentos acima expostos, voto por conhecer do Recurso Especial de divergência interposto pela Contribuinte, para no mérito, negar-lhe provimento, mantendo-se hígido o Acórdão recorrido.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos