



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

Processo n° 10907.721142/2012-04
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3301-002.638 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de março de 2015
Matéria Cessão de Nome
Recorrente MONET IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 28/03/2012

MULTA DO ARTIGO 33 DA LEI N.º 11.488/2007. CESSÃO DE NOME. INAPLICABILIDADE NO CASO DE INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTE PRESUMIDA

A multa do artigo 33 da Lei 11.488/2007 não se aplica nos casos da interposição presumida por conta da não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados constante do § 2º do artigo 23 do Decreto-Lei n.º 1.455/1976 à qual continua-se aplicando a inaptidão da inscrição no CNPJ.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. Os conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas, Luiz Augusto do Couto Chagas e Andrada Márcio Canuto Natal, votaram com o relator pelas conclusões. O Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal apresentou Declaração de Voto.

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente.

Sidney Eduardo Stahl - Relator.

Andrada Márcio Canuto Natal - Declaração de Voto.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente), Fábila Regina Freitas, Andrada Márcio Canuto Natal, Mônica Elisa de Lima, Luiz Augusto do Couto Chagas e Sidney Eduardo Stahl.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração, lavrado em face de MONET IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA. exigindo a multa, por cessão de nome, decorrente da aplicação do art. 33 da Lei nº 11.488/2007, no valor de R\$ 10.000,00.

Em procedimento fiscalizatório aponta a autoridade que constatou que a empresa-autuada não era a real adquirente das mercadorias importadas e que operava como interposta pessoa em comércio exterior, praticando assim a infração de **cessão de nome** para a realização de operações de comércio exterior.

Para comprovar a ocorrência da infração descrita no Auto a Fiscalização procurou demonstrar, (por meio de análises documentais, verificação física dos bens e de pesquisas realizadas com o objetivo de se esclarecer às hipóteses levantadas no ato de instauração e de outras levantadas no curso do procedimento) o uso de artifícios contábeis e documentais com o fim de se encobrir as reais características das operações entabuladas, o *uso de recursos de terceiros para custear as operações de importação com o fim específico de dificultar a identificação dos reais interessados* e, por fim, que a empresa autuada atua verdadeiramente apenas como intermediário não declarado nos termos da legislação aplicável.

Para tanto, além do detalhado Relatório Fiscal que integrou o Auto de Infração, foram apresentados outros documentos, obtidos durante o procedimento fiscalizatório, destacando-se contratos de locação, de mútuo, de cessão de marca, de manutenção e assistência técnica, planilhas de movimentações financeiras, extratos bancários, documentos contábeis, e-mails, etc..

Afirma a Fiscalização (fls. 28/29) que a existência da Autuada é meramente formal, já que a mesma **não possui estrutura operacional e recursos financeiros próprios** para realizar suas operações comerciais. a real importadora é a pessoa jurídica COMPRESSORES E EQUIPAMENTOS HIDRÁULICOS PRIMAX LTDA., CNPJ 04.239.429/0001-97, a qual de fato é **detentora da marca, estrutura operacional e recursos financeiros** que permitiram efetuar diversas operações de importação, cujo montante atingiu nos últimos 24 meses US\$ 287.266,12, correspondente a aproximadamente R\$ 580.000,00, mantendo-se oculta, em total desacordo com o estabelecido na legislação.

Apresenta, ainda, os seguintes fatos:

- a. O endereço declarado a RFB até 20/07/2012 (Rua Emiliano Pernetá, 22, Conjunto 1103, Centro, Curitiba/PR) corresponde a imóvel destinado a uso residencial/escritório que, segundo informação obtida nos sistemas internos da RFB, ESTÁ LOCADO A PESSOA FÍSICA PELO MENOS DESDE 02/2011;
- b. O atual endereço informado a RFB (Rua Monsenhor Celso, 37, Andar 1, Centro, Curitiba/PR) corresponde à loja comercial onde está localizada a pessoa jurídica COMÉRCIO DE ROUPAS KVIATEK LTDA, CNPJ 76.699.925/0001-34, a qual tem como sócios-administradores HELENA

- KVIATEK, mãe de Rosely Kviatek, e CLÁUDIO KVIATEK, irmão de Rosely Kviatek. Rosely é sócia-administradora da pessoa jurídica Autuada;
- c. A Autuada NÃO POSSUI ESTRUTURA OPERACIONAL PRÓPRIA, utilizando-se de espaço cedido pela pessoa jurídica COMPRESSORES E EQUIPAMENTOS HIDRÁULICOS PRIMAX LTDA, localizada em São Paulo/SP, a qual tem como sócio-administrador LEO ISLER, atual esposo de Rosely Kviatek;
 - d. A Autuada não possui empregados;
 - e. As mercadorias importadas trazem etiqueta de identificação contendo a marca comercial “PRIMAX” e demais informações relativas à pessoa jurídica COMPRESSORES E EQUIPAMENTOS HIDRÁULICOS PRIMAX LTDA, CNPJ 04.239.429/0001-97;
 - f. A Autuada não possui capacidade financeira própria para suportar suas operações comerciais, utilizando-se de recursos aportados pela pessoa jurídica COMPRESSORES E EQUIPAMENTOS HIDRÁULICOS PRIMAX LTDA;
 - g. As mercadorias, cujos despachos de importação são registrados tendo como importadora e adquirente a própria pessoa jurídica Autuada, após desembaraçadas, são remetidas para a sede da pessoa jurídica COMPRESSORES E EQUIPAMENTOS HIDRÁULICOS PRIMAX LTDA, a partir de onde são distribuídas aos clientes.
 - h. Buscando dar veracidade a operação praticada, houve a simulação da existência de contratos, que não possuem registro em cartório ou mesmo reconhecimento de firma das assinaturas dos responsáveis legais, documentos que confirmam que a Autuada não possui estrutura ou recursos próprios para operar:
 - h.1 Contrato de Cessão de Marca, firmado entre a MONET e a PRIMAX, o qual prevê a cessão, a título gratuito, da marca “PRIMAX”
 - h.2 Contrato de Manutenção e Assistência Técnica, o qual prevê a realização de manutenção preventiva e serviços de assistência técnica em Elevadores Hidráulicos e Compressores de Ar pela pessoa jurídica COMPRESSORES E EQUIPAMENTOS HIDRÁULICOS PRIMAX LTDA.
 - h.3 Contratos de mútuo, firmados entre a Autuada e a “PRIMAX”; e entre a Autuada e a “ENGEGÁS”
 - i. Irregularidades nos registros contábeis.

Cientificada de referida Autuação, a empresa MONET IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO apresentou Impugnação requerendo a insubsistência do Auto de Infração, alegando em síntese que:

- a. Preliminarmente, apresenta tópico acerca da “inadmissibilidade de provas consideradas obtidas por meio ilícito”, no qual afirma genericamente que “a Fiscalização extrapolou os limites legais, maculando o trabalho fiscal com ilegalidade tamanha, que determina a insubsistência da autuação.”, sem contudo evidenciar tais fatos;

- b. No mérito afirmam que a real importadora é exclusivamente a “MONET”. Que a “PRIMAX” é a licenciadora da marca utilizada pela “MONET”, e também a empresa que presta assistência técnica às mercadorias importadas;
- c. não pairam dúvidas quanto a origem dos equipamentos, quanto a destinatária da importação, que os documentos que acompanharam as DI's são autênticos, que os preços negociados pelos equipamentos são os praticados pelos exportadores, que os equipamentos que se encontram descritos nas DI's e nas faturas comerciais correspondem exatamente aos equipamentos importados;
- d. que há identificação clara e comprovada da real importadora, vendedora e responsável pela operação; que os estabelecimentos da importadora e dos exportadores existem de fato e de direito;
- e. **a “MONET” dispõe de capacidade econômico-financeira para realizar as importações, ainda que conte com empréstimos familiares;**
- f. os valores que subsidiam as operações da “MONET” tem origem lícita e determinada;
- g. foram recolhidos todos os tributos incidentes sobre as importações;
- h. foram remetidos ao exterior, exportador/fornecedor, os valores devidos, por meio de contratos de câmbio, fechados com instituições autorizadas;
- i. a “MONET” tem existência própria e recursos para realizar suas operações comerciais e, inobstante os empréstimos realizados pelo marido da sócia da “MONET”, **a criação da empresa foi originada de recursos advindos do inventário dos bens deixados pelo primeiro esposo da sócia da “MONET”** (conforme documentos exibidos à Fiscalização e que também integram a impugnação apresentada no processo n.º 10907-721141/2012-51).

A empresa COMPRESSORES E EQUIPAMENTOS HIDRÁULICOS PRIMAX LTDA., muito embora não tenha figurado no pólo passivo da autuação, apresentou Impugnação (fls. 790 - 816).

A 23ª Turma da DRJ/SPO, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação apresentada por MONET IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA, mantendo o crédito tributário exigido.

Com relação a Impugnação apresentada pela empresa COMPRESSORES E EQUIPAMENTOS HIDRÁULICOS PRIMAX LTDA, esta não foi conhecida, pois a empresa não ocupa o pólo passivo da autuação, a ação fiscal se pauta exclusivamente na infração de “cessão de nome”, que é imputada apenas à interposta pessoa em operações de comércio exterior, ou seja, a autuação referente à infração de “cessão de nome” não atinge à empresa tida como sujeito passivo oculto, portanto a Impugnação é inócua.

O Acórdão 16-57.243, restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO II

Data do fato gerador: 28/03/2012

Cessão de nome. Ocultação do verdadeiro interessado nas importações, mediante o uso de interposta pessoa.

A Autuada não possui capacidade financeira própria para suportar suas operações comerciais, utilizando-se de recursos aportados pela pessoa jurídica.

A conduta tipificada do importador de direito (INTERPOSTO) é de “ceder o nome” agindo em descompasso em relação à hígidez do Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Em face do mencionado Acórdão foi interposto Recurso Voluntário reiterando os argumentos da Impugnação, requerendo o cancelamento do débito fiscal, alegando em síntese que:

- a. a real adquirente das mercadorias importadas é a Recorrente, que a relação familiar entre ela e a “PRIMAX” não tem o condão de inferir qualquer ilegalidade na relação empresarial, ou nas operações de importação;
- b. não há e não houve vantagens na operação por suposta ocultação da “PRIMAX”. Nenhuma delas se furtaram de qualquer obrigação tributária.
- c. nas operações realizadas pela Recorrente não houve quebra na cadeia do IPI, descaracterizando assim qualquer artifício doloso ou fraudulento para sua ocultação;
- d. a “PRIMAX” se submeteu à habilitação, que foi deferida, para atuar no comércio exterior, afastando qualquer ilação da Recorrida para suposta ocultação de sua pessoa;
- e. não há qualquer benefício a ser auferido com suposto “acobertamento” da “PRIMAX”, nem no tratamento aduaneiro, nem benefícios fiscais a ser repassados a qualquer outra empresa decorrentes da chamada guerra fiscal
- f. Efetuou vendas (documentadas por outras DI's 11/2298456-3; 11/1524554-8; 11/0122674-0) que descaracterizam a suposta interposição fraudulenta, vez que está provado documentalmente que todos os produtos diretamente importados pela Recorrente (DI's acima) foram vendidos a diversos clientes no mercado nacional, **ressaltando que nenhum produto foi vendido à PRIMAX.**
- g. que a estreita estrutura operacional da Recorrente, o fato de utilizar instalações comerciais de propriedade de familiares, de não possuir empregados, da existência de contratos de mútuo entre partes com relação familiar, não são suficientes para configurar interposição fraudulenta;

h. **que os contratos firmados são válidos e eficazes**

- CÓPIA
- i. que seus registros contábeis retratam fielmente as operações da Recorrente e que eventuais irregularidades que certamente não causam dano ao erário, poderiam ser sanadas e em última instância aplicada multa administrativa que atenda aos princípios da proporcionalidade e da Razoabilidade.
 - j. não houve dano ao erário, que o Fisco não comprovou a má-fé do contribuinte, que o contribuinte não pode ser punido por mera presunção ou indícios, sem provas cabais e conclusivas. Que a autuação fere a legalidade, a tipicidade, o devido processo legal, a proporcionalidade, a razoabilidade e o princípio da dosimetria da pena.
 - k. a pena de perdimento e a multa administrativa por suposta cessão de nome são desproporcionais, ante a não comprovação de dano ao erário, o que torna o ato administrativo eivado de nulidade insanável.
 - l. diante da prova cabal que descaracterizou qualquer ilícito de ocultação do real adquirente, é necessário que seja reconhecido vício do ato administrativo que imputou a multa de 10% sobre o valor aduaneiro, vez que não houve a prática do ilícito de cessão de nome.

É o que importa relatar.

Voto

Conselheiro Sidney Eduardo Stahl

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto dele tomo conhecimento.

Antes de examinar a autuação em foco aponto o meu entendimento acerca dos requisitos das autuações por interposição fraudulenta e os elementos que entendo necessários para o lançamento e, quando esses estão presentes, quais são os elementos que devem ser contrapostos pelas autuadas para demonstrar a existência ou não de interposição fraudulenta.

Como se sabe são três as modalidades de importação: a **uma**, a importação direta — por conta própria — na qual na qual o importador realiza todos os atos para a celebração da importação; a **duas**, a importação por conta e ordem de terceiros ou importação por conta e ordem da adquirente na qual o adquirente contrata *empresa importadora* no Brasil para que essa com sua expertise promova a importação por ordem da compradora, e; a **três**, importação para revenda a encomendante predeterminado ou simplesmente importação por encomenda aonde o importador efetua a importação com recursos próprios para posterior revenda a encomendante preestabelecido.

Assim, na importação por conta própria o importador adquire a mercadoria do exportador por sua conta e risco (com recursos próprios), figurando como o contratante do câmbio e sujeito passivo dos tributos incidentes sobre a importação. Sua atividade importadora tem como objetivo utilizar as mercadorias em seu negócio ou vendê-las no mercado interno.

Na chamada “importação por conta e ordem de terceiro”, o importador realiza a operação como prestador de serviço dos trâmites aduaneiros, sendo o destinatário da mercadoria o responsável efetivo pela operação por isso esse — o destinatário — deve estar devidamente identificado.

Na importação por encomenda a operação é realizada pela importadora com recursos próprios e em nome próprio, mas diante da demanda de uma empresa – encomendante – predeterminada, sendo o encomendante solidário pelas obrigações tributárias.

O que é relevante é que na importação por conta e ordem há uma prestação de serviços, e na importação por encomenda há uma revenda. As demais distinções são todas decorrentes desta.

Nos casos de importação por conta e ordem e de importação sob encomenda existe interposição de pessoas entre o adquirente e o governo na cadeia de importação.

Interposição nada mais é que interferência de um terceiro que se coloca no meio da operação.

Não há, por óbvio, cumpridos os requisitos dispostos na legislação, qualquer ilegalidade pelo fato de existir interposição de terceiros no processo de importação porque nesses casos estamos diante de operações legais.

Entretanto, se o verdadeiro importador ou encomendante permanecer intencionalmente oculto, lançando mão de fraude ou simulação, a interposição será irregular (fato típico, antijurídico e punível) e os envolvidos estarão sujeitos às penalidades legais cabíveis.

Assim, dá-se Interposição Fraudulenta quando se faz uso de interposta pessoa como meio para ocultar os reais responsáveis pela operação de comércio exterior e dificultar a identificação de agentes.

A expressão *interposição fraudulenta* foi positivada no nosso ordenamento por meio da Medida Provisória n.º 66, de 29 de agosto de 2002, posteriormente convertida na Lei n.º 10.637, de 27 de dezembro de 2002.

A referida norma deu nova redação ao artigo 23 do Decreto-Lei n.º 1.455, de 07 de abril de 1976, estabelecendo no seu inciso “v” o seguinte (os destaques são nossos):

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)

§ 4º. O disposto no § 3º não impede a apreensão da mercadoria nos casos previstos no inciso I ou quando for proibida sua importação, consumo ou circulação no território nacional. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

Partindo da construção semântica do artigo 23, V, tem-se por evidente que o comportamento tido como ilegal é a **ocultação** que se perfaz por todo e qualquer meio de

fraude ou simulação, incluindo a interposição fraudulenta. E mais: a ocultação decorrente da interposição fraudulenta se presume nos casos de não-comprovação da origem, da disponibilidade e da transferência dos recursos empregados na operação de comércio exterior. Em contrapartida, a interposição fraudulenta em que há a comprovação da origem, da disponibilidade e da transferência dos recursos, não se presume, portanto, nesses casos, há que se demonstrar a ocorrência de dolo.

Nesse passo é importante apontar que esse Conselheiro não entende necessária a demonstração de qualquer dano ao erário para que se caracterize a infração. Pelo que pode ser entendido pelo disposto no artigo 23 do Decreto-Lei n.º 1.455/1976 as infrações lá descritas são punidas com a pena de perdimento porque as condutas lá expressas são consideradas pela norma como dano ao erário, ou seja, a norma entende que pelo fato dessas condutas se configurarem dano ao erário é que se aplica a sanção, o dano ao Erário decorre do texto da própria Norma (Decreto-Lei com força de Lei) sendo nesse sentido uma expressa presunção legal, uma presunção *jure et de jure*.

Como se sabe numa presunção há a correlação entre um fato conhecido para chegar a um fato desconhecido. Becker¹ diz que “presunção é o resultado do processo lógico mediante o qual do fato conhecido cuja existência é certa infere-se o fato desconhecido cuja existência é provável”.

A Lei, portanto, estabelece uma presunção (presunção legal) entre a existência de um fato conhecido e a probabilidade de existência de um fato desconhecido. Trata-se de uma correlação lógica entre dois fatos. A presunção opera-se, desse modo, constatando um fato — fato base — e presumindo outro — fato presumido.

No caso da interposição fraudulenta do fato de se ocultar arditosamente o real importador se presume o dano ao erário. Sendo presunção legal, não cabe ao julgador administrativo qualquer outra opção senão aplicá-la.

A interposição fraudulenta, portanto, pode ser apurada de dois modos distintos. **Um**, de modo direito, quando o fisco deve provar que houve o processo de ocultação, mediante fraude ou simulação. **Outro**, indiretamente, quando o Importador não comprovar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.

Importante assinalar que não existem duas espécies de infrações aduaneiras, mas duas formas de caracterizar a mesma infração aduaneira de ocultação do sujeito passivo da operação de comércio exterior, ou dos reais sujeitos da operação, por melhor dizer. A depender da situação verificada, a fiscalização pode adotar uma ou outra ação (direta ou indireta).

O que é evidente, nas palavras de Ângela Sartori e Luiz Roberto Domingo,² é que no caso de interposição fraudulenta não presumida (direta) “Não haverá infração sem ocultação. E não haverá infração sem prova de fraude ou prova de simulação.”³

¹ Teoria Geral do Direito Tributário, 3ª Ed., 1998, Lejus, p. 508.

² SARTORI, Ângela; DOMINGO, Luiz Roberto. Título: Dano ao Erário pela ocultação mediante fraude – a interposição fraudulenta de terceiros nas operações de comércio exterior. In: Peixoto, M.M; Sartori, A; Domingo, L.R.. *Tributação Aduaneira à luz da jurisprudência do CARF*. São Paulo: MP Editora, 2013, p. 60..

³ Por isso os autores segmentam para fins didáticos ilícitos previstos no art. 23, inciso V que geralmente são tratados como “interposição fraudulenta” em duas formas distintas de infração: a ocultação mediante fraude ou simulação e a interposição fraudulenta – propriamente dita, que é a forma presumida em face da não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados, o que a rigor é absolutamente correto. (*ibidem*, p. 53-68)

Conseqüentemente, pode haver ocultação sem infração.

Assim, no caso de comprovação direta da interposição fraudulenta **cabe ao fisco provar que houve fraude ou simulação** — isto está expresso na Lei quando aponta que se configura a infração “*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*”.

Isso é ainda mais evidente por se tratar de tipo penal e nesse sentido é preciso estabelecer um corte que diferencie o tipo penal do tipo tributário. É imperioso lembrar que em ambos, tipo penal ou tipo tributário, tem-se uma descrição na lei de uma conduta, um comportamento humano qualquer que o legislador entende ser relevante a atribuir-lhe uma consequência qualquer, a consequência penal é a punição, a tributária o nascimento de uma relação obrigacional — pagar tributo. O tipo penal, nesse sentido, é punível. O tributário não o é, inclusive pelo que dispõe o artigo 3º do Código Tributário Nacional que expressa que tributo é aquilo que não constitua sanção de ato ilícito.

Sendo tipo penal é preciso não somente reprová-la a conduta, mas de comprovar a conduta, ou seja, provar a fraude ou simulação.

Apenas para evitar uma longa e desnecessária discussão jurídica acerca dos conceitos de fraude e simulação tenho que a **comprovação do uso de qualquer artifício doloso para ocultar o real sujeito da importação**, por meio ilícito ou não, implicará responsabilização do autuado e conseqüente necessidade de contraposição da parte.

A simulação distingue-se da fraude fiscal por um único fator: na fraude a utilização de meios ilícitos é evidente e aparente, na simulação, a ilicitude dos atos é acobertada por uma aparência de licitude que reveste o negócio jurídico.

Fraude no sentido da lei é ato que busca ocultar algo para que possa o contribuinte furtar-se do cumprimento da obrigação tributária, ou no caso de interposição fraudulenta, ato que busca ocultar o real vendedor, comprador ou de responsável pela operação.

Fraude é, portanto, uma conduta ilícita e intencional através do qual o agente, de má-fé, afeta a ocorrência do fato imponible através de uma conduta que busca alterar o valor devido, ou simplesmente ocultá-lo.

A simulação compreende a realização de determinado negócio que não representa de fato a verdadeira intenção e objetivos dos agentes.

Conforme Alberto Xavier⁴ “*a simulação é um caso de divergência entre a vontade (vontade real) e a declaração (vontade declarada), decorrente de um acordo entre o declarante e o declaratário, com o intuito de enganar terceiros.*”

A simulação fiscal é aquela que ocorre quando a finalidade consiste em prejudicar o Fisco, enquanto terceiro na operação, porém a simulação penal **compreende a premeditação da atitude do agente**, especificamente no presente caso, com o objetivo de ocultar o real adquirente. Por isso a prova é de quem acusa, a Fazenda, cabendo a ela a demonstração cabal do fato típico expresso no artigo 23 — **fraude ou simulação**.

No caso do Importador não comprovar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados não existe a necessidade de comprovação de qualquer artifício para a configuração ilícita, mas, por óbvio, o fisco não pode simplesmente imputar à contribuinte a alegação de que não tinha disponibilidade para fazer a importação, nesse caso é necessário que traga indícios relevantes aos quais a contribuinte poderá se contrapor.

Assim no caso da falta de demonstração de capacidade econômica ao contribuinte resta contrapor-se a essa presunção com prova efetiva da capacidade econômica, nada mais, mas, como dissemos, cabe à Fazenda apresentar indícios de falta de capacidade, sem os quais não haverá algo a se contrapor, ou em outras palavras, se a Fazenda simplesmente alegar que a importadora não tinha capacidade econômica para realizar a importação, para se contrapor à alegação a autuada precisaria apenas alegar que *possuía capacidade econômica*, ou seja, contra mera alegação outra alegação é suficiente para contrapor-la porque alegação não produz direito para qualquer uma das partes⁵.

Assim o fisco deve, para caracterizar diretamente a interposição fraudulenta de terceiros, demonstrar que houve efetiva ocultação e deve provar que houve fraude ou simulação, ou seja, é imperioso encontrar-se evidenciado nos autos o intuito de fraude. Nesse caso, deve-se ter como princípio o brocardo de direito que prevê que “fraude não se presume, se prova”. Ou seja, há que se ter provas sobre o evidente intuito de fraude praticado pela autuada. Não é razoável se querer, simplesmente, presumir a ocorrência de fraude. A Lei é expressa quando se refere que a ocultação deve ocorrer **mediante fraude ou simulação**. A fraude ou a simulação devem ser traduzidas por provas materiais, salvo a presunção do § 2º do artigo 23 em análise de que a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados implica interposição fraudulenta e a presunção, essa parcial, expressa no artigo 27 da Lei n.º 10.637/2002 que expressa que “a operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste” de modo que provada a utilização de recursos de terceiro a operação já se presume por conta e ordem, sendo, entretanto, possível ao contribuinte fazer a contraprova, por tratarem-se de presunções relativas, *juris tantum*.

Ou seja, em ambos casos o fisco deve trazer indícios sólidos de que os recursos empregados foram de terceiros (Lei 10.637/2002, art. 27) ou que o importador não tinha capacidade financeira para fazer a importação (Decreto-Lei 1.455/1976, art. 23, §2º) e o contribuinte pode objetar essa presunção demonstrando que tais indícios não demonstram a realidade.

Assim, para “reclassificar” a importação direta em importação por conta e ordem ou em importação por encomenda o Fisco deve demonstrar que toda e qualquer atitude foi premeditada no sentido de ocultar o real adquirente.

Atente-se que a **premeditação** é no sentido de ocultar o adquirente não de qualquer outro elemento, quer comercial, quer financeiro, ou seja, premeditar significa planejar antecipadamente a ocultação, não planejar antecipadamente a venda, buscar antecipadamente um comprador ou um mercado.

Apesar de entender que os exemplos são em geral inadequados a todos os casos, especialmente por estarmos diante de análises que se suportam em fatos, tenho que mais que detectar o beneficiário final da importação a fiscalização deve provar que o procedimento

foi previamente **intencionado**. Demonstrar que houve **efetivo conluio** para se ocultar alguém. Também é possível detectar o real beneficiário (ou importador de fato) se for constatado que o importador ostensivo não possui conhecimento acerca da negociação internacional, demonstrando que os contatos foram feitos pelo terceiro (o sujeito oculto), inclusive no que diz respeito a preço, prazo e forma de pagamento, mesmo que o importador tenha utilizado recursos próprios. Enfim, quaisquer que sejam os meios lícitos de prova, desde que não meramente indiciários.

Para contrapor essas provas caberá ao importador apresentar provas de que não houve combinação prévia. Quaisquer que sejam os meios deve demonstrar que o negócio estava em suas mãos.

Por isso, ao contrário do que tenho examinado em muitos autos de infração a questão temporal é despicienda. Se a venda foi realizada antes ou depois da importação, se o dinheiro foi recebido antes da mercadoria chegar no território nacional ou mesmo se o comprador tivesse manifestado interesse na aquisição da mercadoria ao importador antes mesmo do início do processo de importação isso não implica prova.

Quanto a isso cabe repetir um brilhante exemplo do Conselheiro Prof. Dr. Rosaldo Trevisan. Conta a história do consumidor que se dirige a uma dessas grandes magazines que vendem eletrodomésticos e passeando pela loja vê uma série de televisões se interessando por uma específica que é importada da Coreia ou do Japão, uma TV linda, tela plana, 3D, 4K, *top de linha* e informa ao vendedor que quer adquiri-la. O vendedor consulta o sistema e descobre que não tem mais nenhuma peça no estoque. Informa ao comprador que não tem a televisão no estoque nesse momento e que somente poderá entregar a televisão em cerca de 45 dias. O comprador aceita aguardar o prazo previsto, faz o pagamento, recebe a nota fiscal e aguarda a entrega do seu novo *brinquedinho*... O vendedor, por sua vez, liga para a administração da loja que se encarregará de fazer a importação.

A pergunta é simples, houve no exemplo citado interposição fraudulenta? Obviamente que não. E não houve porque ausentes os elementos fraude ou simulação. O elemento temporal, mesmo com interesse e pagamento antecipado não influi na importação.

Então, qual é o característico essencial do processo que implica fraude ou simulação a evidenciar a interposição fraudulenta?

Na opinião desse Conselheiro o que deve ser demonstrado para que se tenha evidenciada a fraude ou a simulação (ou ainda a correição do procedimento, na contraposição) é a assunção do risco empresarial por terceiros e não pelo importador ou beneficiário ostensivo⁶ no caso de ocultação do real beneficiário.

Se o risco for não dos sujeitos ostensivos na operação de comércio exterior, mas de terceiro ou terceiros ocultos, comprova-se o dolo. Por isso mesmo que a Lei dispõe que a falta de comprovação da origem, da disponibilidade e da transferência dos recursos empregados na operação de comércio exterior é presumidamente interposição fraudulenta, porque nesse caso, não havendo aporte ou disponibilidade de recursos não há risco.

Esse é o característico essencial da prova de fraude ou simulação que deve ser feita, que o risco não é do importador e que há um partícipe oculto que **assumiu premeditadamente** o risco da operação de comércio exterior e **intencionou** manter-se escondido.

Por isso devemos tomar o cuidado de examinar o *animus* da operação, quer dizer, a vontade real dos agentes.

Vale, inclusive, apresentar um novo exemplo. Digamos que um importador conhecendo vários fabricantes no exterior faça a venda de televisões importadas para diversas magazines, ou melhor, antes mesmo de contatar os fornecedores no exterior faça a venda antecipada de diversas televisões e modelos para várias lojas ou apenas uma, isso não importa, recebendo, inclusive, parte do preço pela venda das mesmas (sinal ou arras) e após ter vendido — sem direito a arrependimento, por se tratar de arras confirmatórias⁷ — contate os fornecedores e efetivamente proceda a compra das mesmas e a importação.

Apesar da aparência de importação sob encomenda (ou por conta e ordem em decorrência do artigo 27 da Lei n.º 10.637/2002) a operação não se configura como tal. A importação não é o objeto da referida venda realizada pela importadora. A magazine ou as magazines compraram o produto oferecido pela vendedora, não encomendaram a importação. A essência dessa diferença, além do fato de que a importação não é objeto do contrato no qual se opera a venda, é o risco do importador. É ele que responde pelas intempéries do negócio de modo que, por ex., se o preço da aquisição do produto do fornecedor no exterior, ou o frete, etc., tiver majorado antes da entrega às lojas e implicar na diminuição no lucro do importador, ou mesmo um prejuízo, é o próprio importador que suportará esse prejuízo, chegando ao limite de ter que devolver a arras em dobro⁸, no mais, as magazines não intencionaram dolosamente se ocultar porque para elas não tem importância a origem do produto adquirido, mas a aquisição em si — o *animus* não foi doloso, não havendo que se falar em interposição fraudulenta.

Por último é de se lembrar que aquele que **ceder o seu nome** para a ocultação do real adquirente⁹ tem penalidade específica prevista na Lei n.º 11.488/2007.

Confesso que preliminarmente a leitura do referido artigo deixou-me confuso quanto à sua aplicação ao importador, partícipe da operação, mesmo que seja a única pessoa jurídica a ceder seu nome para acobertar os reais intervenientes ou beneficiários da importação.

Vejamos que a lei expressa que se aplica à **pessoa que contribuir para a realização de operações de comércio exterior de terceiros**, isso aparentemente excluiria o importador ostensivo porque esse é parte efetiva da operação de comércio exterior do mesmo modo que o é o real beneficiário.

Assim dispõe o artigo:

⁷ Artigos 417 e seguintes do Código Civil Brasileiro.

⁸ Súmula 412/STF.

⁹ 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).

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

Parágrafo único. À hipótese prevista no caput deste artigo não se aplica o disposto no art. 81 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Claro que a penalidade do artigo 33 se aplica ao (i) intermediário (que se apresenta) e está acobertando o real beneficiário (que se oculta) quando a importação se dá por conta e ordem ou por encomenda com aparência de legalidade (simulação)¹⁰, ou seja, aquele intermediário que se passa pelo “encomendante” ou como “destinatário” e ao (ii) importador que ceder o nome para acobertar terceiro beneficiário devidamente reconhecido — veja que a Lei fala “em acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários”.

Acobertar “reais” intervenientes corresponde a saber quem esses são.

O parágrafo único estabelece que nesses casos, quando há mera cessão do nome para ocultar os reais intervenientes, somente se aplica a multa e não se aplica a pena de inaptação do CNPJ, apontando expressamente que não se aplica o disposto no art. 81 da Lei n.º 9.430/1996 (os destaques são nossos):

Art. 81. Poderá ser declarada inapta, nos termos e condições definidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, a inscrição no CNPJ da pessoa jurídica que, estando obrigada, deixar de apresentar declarações e demonstrativos em 2 (dois) exercícios consecutivos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 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. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 2º. Para fins do disposto no § 1º, a comprovação da origem de recursos provenientes do exterior dar-se-á mediante, cumulativamente: (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

I - prova do regular fechamento da operação de câmbio, inclusive com a identificação da instituição financeira no exterior encarregada da remessa dos recursos para o País; (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

II - identificação do remetente dos recursos, assim entendido como a pessoa física ou jurídica titular dos recursos remetidos. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

¹⁰ Conforme Heleno Taveira Torres (Direito tributário e direito privado: autonomia privada - simulação - elusão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 308-9) — Todo negócio simulado e, na sua estrutura, um negócio perfeito.

Essa foi a **vontade expressa na exposição de motivos da norma** e nesse mote tenho que tanto o **interprete** quanto o **executor** da norma devem aplicá-la de maneira a **garantir que se perfaça objetivo intentado pelo Legislador**, inclusive por conta dos objetivos institucionais desse Conselho, expresso no artigo 1º do seu regimento interno que determina que o Conselheiro é participe do processo de aplicação da legislação, a saber (o destaque é nosso):

*Art. 1º O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), órgão colegiado, paritário, integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, **tem por finalidade julgar recursos de ofício e voluntário de decisão de primeira instância, bem como os recursos de natureza especial, que versem sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.***

O papel do CARF é interpretar. Dizer o sentido, respeitando, obviamente, a intenção de quem a fez porque quando o legislador escolhe um fato do mundo real e o torna positivado no texto legal espera desse texto um certo efeito, se o intérprete dar a essa norma efeito distinto do almejado pelo legislador estará alterando o objetivo para o qual a norma foi criada e na prática estará criando **norma nova**, distinta da produzida pelo legislador e promulgada pelo Presidente da República, algo que é defeso aos julgadores ou aos aplicadores do direito.

Para que a norma seja aplicada corretamente o exegeta deve respeitar a intenção de quem o fez sob pena de alterar o seu sentido.

Exemplifico: se alguém quisesse fazer um bolo esse alguém iria respeitar a receita do bolo. Pegaria todos os ingredientes e colocaria numa batedeira: ovos, leite, farinha, fermento, essência de baunilha ou chocolate, etc., formando assim a massa para fazer bolo. Isso é a massa do bolo, não o bolo em si, massa para bolo não é um bolo. Se a massa fosse levada ao forno poderia se transformar em bolo, mas poderia queimar, assim não teríamos bolo ainda, mas uma coisa qualquer queimada. Mas todo processo poderia ter sido concluído com sucesso e teríamos um bolo pronto para ser comido, ou seja, todo o processo de preparar o bolo foi cumprido, todas as etapas da receita foram seguidas e o bolo está pronto para ser usado.

A mesma coisa acontece com as normas legais. Elas são a “receita do bolo”, os ingredientes para chegar ao “bolo” que é o resultado que o Legislador pretende alcançar. Se a receita não for seguida adequadamente o resultado pode ser qualquer outro que não o produto almejado.

Evidentemente esse entendimento se presta a assegurar ao contribuinte o mínimo de segurança na sua relação com o Estado.

É a própria concreção do Princípio da Segurança Jurídica.

A segurança jurídica é entendida como sendo um conceito ou um princípio jurídico que se ramifica em duas partes, uma de natureza objetiva e outra de natureza subjetiva.

A primeira, de natureza objetiva, é aquela que envolve a questão dos limites à retroatividade dos atos do Estado até mesmo quando estes se qualifiquem como atos legislativos. Diz respeito, portanto, à proteção ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada expressa no art. 5º inciso XXXVI.

A outra, de natureza subjetiva, concerne à proteção à confiança das pessoas no pertinente aos atos, procedimentos e condutas do Estado, nos mais diferentes aspectos de sua atuação.

O princípio da proteção da confiança, conforme aprendi, direciona-se para o futuro (previsibilidade, imutabilidade das situações etc.). Relaciona-se com o ambiente de *direito seguro*. Por isso, tenho que o contribuinte precisa saber antecipadamente o que dele se deseja. O princípio da proteção da confiança não se destina a impedir o exercício de qualquer função, mas serve para substanciar outros dois princípios, o da segurança jurídica e o da publicidade, por isso a intenção do legislador deve ser tomada como substrato para a interpretação e aplicação da norma.

Portanto, voltando-se à intenção do legislador, apontou ele que o que pretendeu com a introdução do artigo 33 da Lei n.º 11.488/2007 juntamente com a modificação da redação do art. 81 da Lei n.º 9.430, foi a adequação dos critérios legais para se declarar a inaptidão de inscrição das pessoas jurídicas e da multa aplicável no caso de cessão de nome da empresa para realização de operações de comércio exterior de terceiros

Assim, a **primeira adequação foi de impedir a inaptidão do CNPJ** quando for identificado o real beneficiário e demonstrada a capacidade econômica do importador.

A **segunda adequação foi a de trazer uma nexa ao sistema**, ou seja, dar coesão ao perdimento da mercadoria ou com relação à multa substitutiva em caso de não localização da mesma.

Isso porque a pena de perdimento em última instância se presta a punir o real beneficiário da mercadoria, ou seja, o “dono” da mercadoria, e portanto, sendo o real beneficiário a perder a mercadoria a multa substitutiva não poderia ser aplicada a ninguém mais que o “dono” da mercadoria, o real beneficiário.

Sendo punido o “dono” da mercadoria, com o perdimento, o partícipe que cedesse o nome ficaria sem punição pecuniária, o que se pretendeu foi punir o colaborador com uma multa de 10% por ser partícipe do esquema de fraude.

E nem se diga que a multa do artigo 23 do Decreto-Lei n.º 1.455/1976 não tem relação com a do artigo 33 da Lei 11.488, em exame, porque a multa do artigo 33 somente será aplicável, conforme visto, se for demonstrada a ocorrência de ocultação do real adquirente, que é o que consta do inciso V do artigo 23: “ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação”, salvo alguma digressão incompreensível para esse conselheiro e se for comprovada a capacidade financeira do importador.

Em resumo: o importador que ocultar terceiros deverá sofrer a multa de 10% (dez por cento) das operações acobertadas, caso seja identificado o real beneficiário e se comprovar a origem, a transferência e a disponibilidade dos recursos empregados nessas operações, entretanto, se não comprovar terá o seu CNPJ declarado inapto.

Isso quer dizer que se souber quem é o real adquirente, ao importador e ao intermediário se aplica a multa por cessão de nome, como modo de puni-los por ter colaborado com a fraude, se não se souber quem é o real adquirente ao importador se aplica a penalidade do artigo 23 do Decreto-Lei n.º 1.455/1976, ou seja, perdimento ou a sua conversão em pecúnia.

Essa dualidade fica ainda mais clara se analisarmos o artigo 100 do Decreto-Lei n.º 37/1966, cuja relação com esse posicionamento prescinde de maiores explicações:

Art.100 - Se do processo se apurar responsabilidade de duas ou mais pessoas, será imposta a cada uma delas a pena relativa à infração que houver cometido.

No mais, ante o princípio da especialidade, que ordena a prevalência da norma especial sobre a geral, a aplicação da pena por cessão de nome deve ser direcionada ao colaboradores ostensivos.

Isso já decidiu a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara dessa 3ª Seção de Julgamento do CARF no acórdão referente ao processo n.º 10314.724447/2012-30 cuja ementa, naquilo que aqui interessa, tem o seguinte teor:

(...)

IMPORTAÇÃO INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA MULTA APLICÁVEL AO IMPORTADOR OSTENSIVO CESSÃO DE NOME PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE DA SANÇÃO IMPOSSIBILIDADE DE CUMULAÇÃO.

Com o advento da multa de 10% instituída pelo art. 33 da Lei nº 11.488/07, em face do princípio da especialidade da sanção, não mais se justifica a aplicação ao importador ostensivo da multa de 100% prevista no art. 23, inc. V do Decreto-lei nº 1455/76, sob pena de ilegal bis in idem.

Posto isso, passo a examinar com essas premissas os elementos do presente processo.

Conforme exposto a ação fiscal em análise se pauta exclusivamente na infração de “**cessão de nome**”, **que é imputada apenas à interposta pessoa em operações de comércio exterior que tiver comprovada capacidade econômica**. Por esse mesmo motivo a DRJ deixou de examinar a impugnação apresentada pela empresa COMPRESSORES E EQUIPAMENTOS HIDRÁULICOS PRIMAX LTDA.

A Recorrente aponta que a presente autuação é derivada do Processo Administrativo Fiscal n.º 10907721.141/2012-51, oriundo do Procedimento Especial de Controle Aduaneiro, instaurado em razão de a IMPUGNANTE/MONET promover a importação de equipamentos que ostentavam a marca da empresa COMPRESSORES E EQUIPAMENTOS HIDRÁULICOS PRIMAX LTDA., sem constar nas DIs 12/05694180 e 12/06600189 qualquer menção à empresa PRIMAX.

Aponta em **preliminar** a Recorrente que as provas obtidas foram por meio ilícito (**quebra de sigilo bancário**) de modo que não podem ser admitidas.

No mérito é preciso averiguar se a Monet foi interposta, emprestando o nome à Primax ou não.

Com relação à preliminar de quebra de sigilo deixarei para me manifestar posteriormente.

Aponto, entretanto, outra questão.

Conforme expus acima a penalidade do artigo 33 se aplica ao importador (que se apresenta) acobertando o real beneficiário (que se oculta).

O que se encontra evidenciado nos presentes autos é que o lançamento ocorreu por conta do entendimento da fiscalização de que a Recorrente não possuía capacidade econômica para realizar a operação, conforme pode ser visto no seguinte trecho do auto de infração (fls. 44):

*Por fim, considerando os valores efetivamente apurados de acordo com os documentos apresentados, verifica-se que entre os recursos recebidos e remetidos a título de suposto "MÚTUO" com as pessoas jurídicas envolvidas, a Autuada apresenta **INSUFICIÊNCIA DE RECURSOS FINANCEIROS na ordem de R\$ 119.542,24**. Tal fato é mais uma prova incontestável de que a Autuada **NÃO POSSUI ESTRUTURA OU RECURSOS FINANCEIROS PRÓPRIOS PARA OPERAR**, contradizendo todas as afirmações feitas até então.*

Ou ainda no trecho constante das fls. 29:

*Como se percebe, a existência da Autuada é meramente formal, já que a mesma não possui estrutura operacional e recursos financeiros próprios para realizar suas operações comerciais. A **REAL IMPORTADORA** é a pessoa jurídica **COMPRESSORES E EQUIPAMENTOS HIDRÁULICOS PRIMAX LTDA, CNPJ 04.239.429/0001-97**, a qual de fato é detentora da **MARCA, ESTRUTURA OPERACIONAL e RECURSOS FINANCEIROS** que permitiram efetuar diversas operações de importação,*

Na prática, então, a autuação foi lançada por conta da não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados, tendo a fiscalização, inclusive, rejeitado e contraditado os contratos de mútuo firmado pela Recorrente com terceiros.

Ocorre que, conforme exposto, a penalidade do artigo 33 da Lei n.º 11.488/2007, lançada no auto em comento, não se aplica nos casos da **interposição presumida** constante do § 2º do artigo 23 do Decreto-Lei n.º 1.455/1976 à qual continua-se aplicando a inaptidão da inscrição no CNPJ.

O que se conclui, portanto, é que no presente caso cominou-se penalidade incabível, devendo se ter por insubsistente o presente auto de infração.

Nesse sentido voto por julgar procedente o presente Recurso Voluntário.

Sidney Eduardo Stahl - Relator

Declaração de Voto

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

Em que pese o brilhantismo do voto proferido pelo conselheiro relator, peço *vênia* para dele discordar em parte de suas conclusões.

O relator afirma que para caracterizar a interposição fraudulenta o importante é demonstrar a "assunção do risco empresarial por terceiros e não pelo importador ou beneficiário ostensivo no caso de ocultação do real beneficiário" e que a questão temporal seria despicienda, ou seja, " Se a venda foi realizada antes ou depois da importação, se o dinheiro foi recebido antes da mercadoria chegar no território nacional ou mesmo se o comprador tivesse manifestado interesse na aquisição da mercadoria ao importador antes mesmo do início do processo de importação isso não implica prova". Na verdade, não discordo destas afirmações. Realmente a questão temporal, por si só, não implica prova, mas compõe o conjunto indiciário, no sentido de estabelecer a real vontade dos agentes operadores da importação. Concordo que demonstrado a assunção do risco empresarial, a prova da interposição fraudulenta estará completada, mas para se chegar à demonstração do risco empresarial, necessário iniciar, em muitos casos, da questão temporal. A antecipação da venda ou de pagamentos pode compor o conjunto indiciário para dar mais robustez à prova que se quer chegar, qual seja, quem assumiu o risco empresarial.

Após fazer um estudo detalhado do que foi a intenção do legislador ao incluir o art. 33 da Lei nº 11.488/2007, passando inclusive pela exposição de motivos do referido artigo, o relator conclui que a aplicação da multa de 10% pela cessão de nome, afasta do cedente, a responsabilidade solidária da infração decorrente da pena de perdimento, mais especificamente a pena correspondente ao valor da mercadoria. Em que pese a interessante argumentação e convencimento do relator, não consigo chegar à mesma conclusão.

Assim dispõe o artigo:

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

Parágrafo único. À hipótese prevista no caput deste artigo não se aplica o disposto no art. 81 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Da simples leitura do dispositivo legal, só consigo concluir que aquele que ceder seu nome para acobertar os reais intervenientes ou beneficiários, estará sujeito à multa de 10% do valor acobertado, não se aplicando neste caso a declaração da inaptidão da pessoa jurídica prevista no art. 81 da Lei nº 9.430/96, *in verbis*:

Art. 81. Poderá ser declarada inapta, nos termos e condições definidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, a inscrição no CNPJ da pessoa jurídica que, estando obrigada,

deixar de apresentar declarações e demonstrativos em 2 (dois) exercícios consecutivos.(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

*§ 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.**(Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)*

§ 2º. Para fins do disposto no § 1º, a comprovação da origem de recursos provenientes do exterior dar-se-á mediante, cumulativamente:(Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

I - prova do regular fechamento da operação de câmbio, inclusive com a identificação da instituição financeira no exterior encarregada da remessa dos recursos para o País;(Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

II - identificação do remetente dos recursos, assim entendido como a pessoa física ou jurídica titular dos recursos remetidos.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 3º. No caso de o remetente referido no inciso II do § 2º ser pessoa jurídica deverão ser também identificados os integrantes de seus quadros societário e gerencial.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 4º. O disposto nos §§ 2º e 3º aplica-se, também, na hipótese de que trata o § 2º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 5º. Poderá também ser declarada inapta a inscrição no CNPJ da pessoa jurídica que não for localizada no endereço informado ao CNPJ, nos termos e condições definidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

O conselheiro relator assim se expressa a respeito da análise da exposição de motivos do art. 33 da Lei nº 11.488/2007:

(...)

"Compulsando o Projeto de Lei de Conversão nº 13/2007 a única referência que se faz acerca da motivação do artigo 33 é assim expressa (os destaques são nossos):

*Já no art. 35, juntamente com a modificação da redação do art. 81 da Lei nº 9.430, de 1996, contida no art. 15 do PLV, sugerimos a **adequação dos critérios legais para se declarar a inaptidão de inscrição das pessoas jurídicas e da multa aplicável no caso de cessão de nome da empresa para realização de operações de comércio exterior de terceiros.***

Nesse sentido, fica claro que o que foi almejado pelo legislador foi **adequar** a multa para o importador ostensivo ou "laranja" quando o autuado ceder o nome a **alguém identificado nos autos** (real interveniente ou beneficiário), quer dizer, a **norma veio fazer duas adequações: a uma, a adequação dos critérios legais para se**

declarar a inaptidão do CNPJ; e, a duas, a **adequação da multa** aplicável no caso de cessão de nome da empresa para realização de operações de comércio exterior de terceiros.

Essa foi a **vontade expressa na exposição de motivos da norma** e nesse mote tenho que tanto o **interprete** quanto o **executor** da norma devem aplicá-la de maneira a **garantir que se perfaça objetivo intentado pelo Legislador**, inclusive por conta dos objetivos institucionais desse Conselho, expresso no artigo 1º do seu regimento interno que determina que o Conselheiro é participe do processo de aplicação da legislação, a saber (o destaque é nosso):"

(...)

Em momento algum o texto transcrito da exposição de motivos revela exatamente qual a "adequação dos critérios legais" que se pretende. O próprio texto da lei revela que foi feita uma adequação, qual seja, ao cedente do nome, multa de 10% do valor da operação ocultada, não sendo necessária a declaração de inaptidão da pessoa jurídica.

Na minha opinião, a adequação pretendida pelo legislador, naturalmente também de forma não muito clara, mas coerente com nosso sistema jurídico tributário, foi afastar a aplicação da inaptidão do CNPJ para as pessoas jurídicas que cederam o nome em decorrência da interposição fraudulenta presumida.

Digo coerente com nosso sistema jurídico tributário, pois não interessa a nenhum ente tributante, por óbvio, que uma pessoa jurídica constituída regularmente com atividade operacional ativa, seja impedida de funcionar com a declaração de inaptidão de seu CNPJ. Note-se, que neste caso, ela estará impossibilitada de continuar com suas atividades operacionais, deixando de gerar renda, tributo e emprego.

Constata-se, antes da vigência deste artigo, que perdia a inscrição no CNPJ a pessoa jurídica que não comprovasse a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência dos recursos empregados em operações de comércio exterior, que é justamente o caso de interposição fraudulenta presumida.

Pois bem, deixar de fazer a comprovação exigida na lei, não é a mesma coisa de falta de capacidade operacional. Somente a título de exemplo, uma determinada empresa pode não conseguir comprovar a origem dos recursos para fazer uma importação de R\$ 10.000.000,00, mas pode perfeitamente comprovar uma importação de menor valor. O fato dela ter cedido o nome, não quer dizer necessariamente que ela não possa ser potencialmente produtiva. Neste caso, por óbvio, não interessa ao Estado a sua inatividade compulsória.

Claro que a incapacidade operacional ou a inexistência de fato da pessoa jurídica, permanece sujeita à declaração de inaptidão do CNPJ, nos termos do § 5º do art. 81 da Lei nº 9.430/96. Se for constatado a inexistência de fato da pessoa jurídica, não há que se falar na aplicação da multa por cessão de nome. Quem inexistente não pode ceder nada e nem ser responsável solidário de nada. Portanto, neste caso só caberia a declaração da inaptidão do cadastro do CNPJ. Não existe interesse algum na continuidade da existência deste CNPJ.

Antes, a quem cedesse o nome, na interposição fraudulenta presumida, cabiam duas consequências jurídicas: responsabilidade tributária solidária em relação à pena alternativa ao perdimento da mercadoria e inaptidão do CNPJ. Após a edição do art. 33 da Lei nº 11.488/2007, permanecem também duas consequências jurídicas: responsabilidade tributária

solidária em relação à pena alternativa ao perdimento da mercadoria e multa de 10% incidente sobre o valor da operação ocultada. Até porquê, este dispositivo legal em nada tratou da questão da responsabilidade solidária.

No meu entender, o mesmo raciocínio vale para a interposição fraudulenta comprovada, a qual antes, não havia necessariamente a declaração de inaptidão do CNPJ, o que se revelava até um tratamento não isonômico da lei. Agora a lei prevê o mesmo tratamento: responsabilidade tributária solidária em relação à pena alternativa ao perdimento da mercadoria e multa de 10% incidente sobre o valor da operação ocultada.

Neste sentido, vale a pena transcrever jurisprudência do CARF:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO II

Data do fato gerador: 05/11/2010

(...)

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 co-autor, ou por qualquer outra pessoa que se enquadre nas demais hipóteses de responsabilização solidária do art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966, notadamente aquele que se beneficia com a prática da infração. Não há erro na imputação subjetiva quando o auto de infração impõe a penalidade apenas a um dos co-autores identificados.

(...)

Recurso Voluntário Negado. (Acórdão nº 3802-00.925, de 24/04/2012, Processo 10314.011747/2010-93, Conselheiro Relator Solon Sehn)

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. MULTA DE 10% DO VALOR DA OPERAÇÃO. ART. 33 DA LEI Nº 11.488/2007. MULTA SUBSTITUTIVA DA PENA DE PERDIMENTO. ART. 23 DO DECRETO-LEI Nº 1.455/1976. 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 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.

(...)

Recurso Voluntário Negado. (Acórdão nº 3802-003876, de 11/11/2014. Processo 11829.720058/2012-06, Conselheiro Relator Solon Sehn.)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO II

Período de apuração: 23/08/2006 a 20/03/2007

(...)

INFRAÇÃO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

Responde pela infração quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie.

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

Presume-se a interposição fraudulenta na operação de comércio exterior, a não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados. Considera-se dano ao Erário a ocultação do real sujeito passivo na operação de importação, mediante interposição fraudulenta de terceiros, infração punível com a pena de perdimento, que é convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro caso as mercadorias não sejam localizadas ou tenham sido consumidas.

Recurso negado. (Acórdão nº 3403-003525, de 28/01/2015. Processo nº 10142.000539/2007-82. Conselheiro Relator Antônio Carlos Atulim).

Além do mais, parece-me que o art. 727 do Decreto nº 6759, de 05/02/2009, atual Regulamento Aduaneiro, vigente à época dos fatos, deixou expresso que a aplicação da multa de 10% não afasta a aplicação da multa de perdimento. Claro que não afasta também a multa substitutiva do perdimento, no caso aplicada a quem cedeu o nome, pois não fosse assim, não teria sentido a ressalva do § 3º a este artigo que só se aplica a quem cedeu o nome. Parece evidente a coexistência das duas multas nos casos de cessão de nome na interposição fraudulenta nas operações de comércio exterior.

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).

§ 1º A multa de que trata o caput não poderá ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) (Lei nº 11.488, de 2007, art. 33, caput).

§ 2º Entende-se por valor da operação aquele utilizado como base de cálculo do imposto de importação ou do imposto de exportação, de acordo com a legislação específica, para a operação em que tenha ocorrido o acobertamento.

§ 3º A multa de que trata o caput não prejudica a aplicação da pena de perdimento às mercadorias na importação ou na exportação. (Redação dada pelo Decreto nº 7.213, de 2010).

Portanto a existência desta multa, aplicada pela cessão de nome, não prejudica a responsabilidade solidária aplicada nas infrações caracterizadas como dano ao erário. No presente caso, diante das provas produzidas no curso de fiscalização e de sua fundamentação, não há dúvidas de que houve ocultação do real adquirente.

Da análise do acima exposto, fica claro que não concordo com o conteúdo do voto e nem de suas conclusões para conferir a improcedência do lançamento. Porém, por outros motivos, a seguir expostos, entendo também que o resultado do julgamento deve ser o mesmo.

É que da leitura do termo de verificação fiscal, sobretudo o trecho das fls. 28/35, conclui-se que a pessoa jurídica atuada é inexistente de fato. Neste caso, entendo não ser possível autuar alguém que não tem existência no mundo jurídico. No caso deveria ter sido autuado as pessoas físicas ou jurídicas que agiam utilizando o seu nome e CNPJ.

Somente por esta razão é que concordo com a improcedência do lançamento.

Andrada Márcio Canuto Natal.