



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

**Processo nº** 10907.722144/2015-55  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-004.134 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 23 de maio de 2017  
**Matéria** Infração aduaneira  
**Recorrente** SALOMÃO COMÉRCIO DE PRODUTOS PARA COMUNICAÇÃO VISUAL LTDA. (Razão Social alterada para: CARVALHO IMPRESS ES DIGITAIS LTDA - ME)  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Data do fato gerador: 01/07/2015

DIREITO DE DEFESA. PRETERIÇÃO. DECISÃO. NULIDADE.

É nula a decisão de primeira instância proferida com preterição do direito de defesa, sem a análise de argumentos relevantes da impugnação, que seriam capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador.

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 para declarar a nulidade da decisão recorrida, determinando-se à autoridade *a quo* que profira nova decisão na boa e devida forma.

*Assinatura Digital*

Antonio Carlos Atulim - Presidente

*Assinatura Digital*

Maria Aparecida Martins de Paula - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Antonio Carlos Atulim, Jorge Olmiro Lock Freire, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Maria Aparecida Martins de Paula, Thais De Laurentiis Galkowicz, Waldir Navarro Bezerra, Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto.

**Relatório**

Trata-se de recurso voluntário contra decisão da Delegacia de Julgamento em Florianópolis que julgou **improcedente** a impugnação da contribuinte, conforme ementa abaixo:

*NÃO OCORRÊNCIA DE BIS IN IDEM. Em sede de interposição fraudulenta de terceiros, a pena de perdimento e a multa por cessão de nome não são sanções que se excluem, não se podendo falar em bis in idem. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS E MULTA POR CESSÃO DE NOME. É cabível o lançamento da multa por cessão de nome em face da interposição fraudulenta presumida (art.23 – §2º, do Decreto-Lei nº 1.455/76), numa operação de importação, se o conjunto probatório indica que o importador não consegue provar a origem dos recursos aplicados em suas operações de comércio exterior, em razão do acobertamento do real interessado. REDUÇÃO DA MULTA SUBSTITUTIVA AO PERDIMENTO. A redução da multa substitutiva ao perdimento, a teor do disposto no art.712 c/c art.737, do Decreto nº 6.759/2009, está submetida a um rito específico, consoante previsto no item “I”, alíneas “c” e “f”, da Portaria MF nº 214/79, c/c art.4º, da Portaria RFB nº 268/2012.*

*Impugnação Improcedente  
Crédito Tributário Mantido*

Versa o processo sobre a aplicação de multa pela cessão do nome da pessoa jurídica para a realização de operações de comércio exterior, prevista pelo artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, com vistas ao acobertamento dos reais intervenientes ou beneficiários, no valor R\$ 7.309,01.

Conforme consta nos autos, a Declaração de Importação (DI) nº 15/117197-7, registrada em 01/07/2015, foi parametrizada, inicialmente, para o canal cinza, para verificação de elementos indiciários de fraude, inclusive no que se referia ao preço declarado. Assim, foi instaurado o procedimento especial regido pela Instrução Normativa RFB nº 1.169/2011, do qual a contribuinte foi notificada em 21/07/2015, com a retenção das mercadorias importadas.

Ao final do procedimento especial de controle aduaneiro, concluiu o Auditor-Fiscal que:

(...)

*7. Enquadramento legal da infração e penalidade*

*No decorrer do procedimento especial, a fiscalização detectou que as mercadorias importadas em nome da Salomão Comércio de Produtos para Comunicação Visual Ltda, sob o comando da Declaração de Importação nº 15/117169-7, estavam destinadas a adquirente não declarado nos termos da legislação aplicável.*

*A Sovinil Indústria de Auto Adesivos Ltda, CNPJ: 04.632.736/0001-33, foi identificada pela fiscalização como destinatária de todas as mercadorias **na condição de adquirente**, com base sobretudo nas seguintes constatações:*

*i) O apoio administrativo e assessoria ao comércio exterior da autuada, Giovani Renato Coelho Magnani possui vínculo empregatício de trabalho assalariado com a pessoa jurídica Sovinil Indústria de Auto Adesivos Ltda.*

ii) A Sovinil Indústria de Auto Adesivos Ltda foi responsável pelo frete das mercadorias da importação anterior (DI 15/0768681-3) do Porto de Paranaguá para o município de Mandaguáçu, município onde ambas possuem unidade operacional.

iii) A atuada e a Sovinil Indústria de Auto Adesivos Ltda estão localizadas no mesmo município, atuam no mesmo segmento econômico e as mercadorias amparadas pela declaração de importação em análise são exatamente as mesmas que constam no catálogo de produtos da Sovinil Indústria de Auto Adesivos Ltda.

iv) No transcorrer do ano de 2015 foram identificadas notas fiscais de venda de mercadorias da atuada, para diversos municípios, em que o nome do transportador indicava a pessoa jurídica Sovinil Indústria de Auto Adesivos Ltda.

v) A ausência de pagamento do exportador estrangeiro pelas mercadorias importadas. Bem como transação comercial com prazos e formato completamente atípicas.

vi) Impossibilidade da exata determinação da origem dos recursos utilizados na importação, ocasionada pela omissão do atuado em apresentar a documentação necessária a completa compreensão dos extratos bancários.

vii) As declarações do imposto de renda pessoa física dos sócios não suportam a integralização de capital no momento da constituição da sociedade Salomão Comércio de Produtos para Comunicação Visual Ltda.

vii) Pagamentos efetuados por cheque no valor de R\$ 489.000,00 (quatrocentos e oitenta e nove mil reais) em favor de Angela Martins Brunieri, esposa de um ex-sócio da Sovinil Indústria de Auto Adesivos Ltda e nora dos atuais sócios, sem os devidos fatos econômicos e financeiros que justificaram os pagamentos.

Assim, verifica-se que a atuação da SALOMÃO COMERCIO DE PRODUTOS PARA COMUNICAÇÃO VISUAL LTDA, foi no sentido de intermediar a operação de importação, servindo a SOVINIL INDUSTRIA DE AUTO ADESIVOS LTDA como instrumento para sua comprovada ocultação.

7.1 Cessão do nome da pessoa jurídica com vistas no acobertamento dos reais intervenientes ou beneficiários

O art. 33, da lei n. 11.488/2007, dispõe que a pessoa jurídica que ceder seu nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros, com vistas ao acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários, fica sujeita à multa de 10% do valor da operação, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00:

(...)

Conforme amplamente comprovado ao longo desse relatório, a pessoa jurídica SALOMÃO COMÉRCIO DE PRODUTOS PARA COMUNICAÇÃO VISUAL LTDA. cedeu seu nome na importação relativa à DI 15/117169-7, acobertando o real adquirente / encomendante das mercadorias.

Aplica-se, portanto, à SALOMÃO COMÉRCIO DE PRODUTOS PARA COMUNICAÇÃO VISUAL LTDA. multa no valor de R\$ 7.309,01 (sete mil, trezentos e nove reais e m centavos), prevista

*no Art. 33 da lei n. 11.488/07, regulamentada pelo Art. 727 do Decreto n. 6.759/09.*

(...)

A contribuinte apresentou sua impugnação, alegando, em síntese, conforme consta na decisão recorrida:

- Em sede preliminar: Nulidade pela ocorrência de bis in idem, em desatenção ao art. 112, do CTN, já que não seria aplicável a multa equivalente a 10% do valor aduaneiro da mercadoria cumulada com a pena de perdimento sobre essa mesma mercadoria importada;

- Quanto ao mérito:

1. A autoridade aduaneira aplicou equivocadamente a pena de perdimento das mercadorias importadas, constantes da DI nº 15/1171697-7, nos autos do processo administrativo nº 10907.722.099/2015-39, além da multa pecuniária constante do p.p., por entender ter sido materializada a hipótese de interposição fraudulenta presumida, uma vez que a conduta da impugnante é atípica;

2. A impugnante tem relação comercial com a empresa apontada como “destinatária oculta” das mercadorias importadas e que, supostamente, teria ficado às escondidas na operação de comércio exterior, conforme apontado pela fiscalização, mas são decorrentes de operações de compra e venda no próprio mercado interno nacional;

3. A impugnante obteve crédito junto ao fornecedor estrangeiro (alterado de 120 dias para 360 dias), o que permitiu realizar a importação em comento, por conta própria;

4. Não são relevantes os pagamentos feitos pela impugnante, mas sim os recursos recebidos por ela e usados para pagamento ao fornecedor, não tendo sido provado que a “adquirente oculta” fez pagamentos para a impugnante;

5. Deveria ser provado que ou a empresa apontada como “adquirente oculta” tinha expedido ordem expressa para realizar tal importação, ou presumir essa ordem através da comprovação de que os recursos utilizados provieram do “adquirente oculto”;

6. A impugnante acostou vários documentos que comprovam que tinha conhecimento das operações comerciais que resultaram na importação, não podendo ser classificada como uma espécie de “laranja”, de mera “interposta pessoa”;

7. O contrato de câmbio, o conhecimento de embarque e fatura estão em nome da impugnante, sem erros ou rasuras;

8. A maior parte das operações empresariais da impugnante, de onde provem a maior parte de suas receitas, decorrem de transações no próprio mercado interno, tendo realizado somente duas importações, até o momento;

9. A pena de perdimento deveria ser relevada, com base no art.737, do Decreto nº 6.759/2009, aplicando-se a pena pecuniária prevista no art.712, do mesmo Decreto de 2009.

Ao final, formulou pedido para que fosse julgado nulo ou improcedente o auto de infração ou, caso julgada procedente a autuação, que os autos fossem remetidos ao Ministro da Fazenda para julgar o “pedido de relevação da pena de multa aplicada”.

Cientificada da decisão recorrida em 09/05/2016, a contribuinte apresentou seu recurso voluntário em 06/06/2016, repisando os argumentos da impugnação e acrescentando outros, sob os seguintes tópicos:

## *2. PRELIMINARES DE MÉRITO*

*2.1. Nulidade pela Ocorrência de "BIS IS IDEM" e Descumprimento do art. 112 do CTN*

*2.2. Nulidade pela violação do art. 31 do Decreto 70.235/72*

### *3. Dos FUNDAMENTOS JURÍDICOS*

*3.1. Da improcedência do PAF ao qual foi submetido em razão da atipicidade da conduta da Recorrente*

*3.2. Da plena regularidade da importação e da origem dos recursos*

*3.3. Da relevação da pena de perdimento*

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, Relatora

Atendidos aos requisitos de admissibilidade, toma-se conhecimento do recurso voluntário.

### **PRELIMINARES DE MÉRITO**

1. "Nulidade pela Ocorrência de "BIS IS IDEM" e Descumprimento do art. 112 do CTN"

Como visto, versa o presente processo sobre a multa por cessão de nome na operação objeto da Declaração de Importação nº 15/1171697-7, registrada em 01/07/2015, enquanto que o processo nº 10907.722099/2015-39 trata da aplicação da pena de perdimento às mercadorias em face dos mesmos fatos no âmbito da própria Alfândega de Paranaguá.

Conforme interpretação incorporada ao Regulamento Aduaneiro - Decreto nº 6.759/2009, no seu art. 727, §3º, é legítima a cumulação da multa por cessão de nome com a aplicação da pena de perdimento às mercadorias, nos seguintes termos:

*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).

Assim, tendo em vista que a disposição acima estava vigente à data dos fatos, sendo de aplicação obrigatória pelos membros do CARF a teor do seu Regimento Interno<sup>1</sup>, rejeita-se a preliminar da recorrente acerca de *bis in idem*.

## 2. "Nulidade pela violação do art. 31 do Decreto 70.235/72"

A recorrente suscita a nulidade da decisão recorrida nos seguintes termos:

(...)

*A DRJ não enfrentou os argumentos expostos pela recorrente na impugnação; mal mencionou o que constava da impugnação; não verdadeiramente. Ora, nada falou a DRJ sobre a nota promissória para dar garantia ao exportador pelo crédito concedido à Recorrente, e sobre crédito em si, o prazo de 360 dias, a DRJ teceu uma única frase (em fl. 10, do acórdão), desconsiderando-o, mas sem dizer o porque de tal desconsideração. Ou seja, não falou a DRJ se se seriam tais argumentos motivos suficientes para a improcedência do auto.*

*Quanto a isto, prevê o Decreto 70.235/72:*

**Art. 31. A decisão conterá relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente,** a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências.

*Ou seja, a DRJ não cumpriu seu dever de se referir a todas as razões de defesa. É, portanto, decisão nula.*

*Se a DRJ tivesse enfrentado verdadeiramente as razões de defesa, concluiria que a perdimento só é aplicável quando não se pode vislumbrar a origem do recurso. É o que diz a norma, que não diz que a origem não pode ser de terceiro (do exportador, que concede crédito), nem que não poderia ser de um comprador ou mesmo antecipado. Em suma: pune-se a interposição fraudulenta cujo indício é o desconhecimento da origem dos recursos. Este é o tipo legal, a conduta punível. Mas se o recurso tem a origem conhecida (no caso a Aduana, mal comentado crédito do exportador), a conduta é lícita e impunível.*

*Ou seja, a Aduana está fazendo uma interpretação extensiva do tipo legal de modo que possa presumir a interposição fraudulenta tanto quando não se conhece a origem dos recursos tanto quando se conhece, mas não são pela Aduana aceitos como aptos. Ora, para o primeiro caso a lei permite presumir, para o segundo, não. E não é dado à Aduana legislar. A DRJ nada falou sobre isso em seu acórdão.*

(...)

---

<sup>1</sup> Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

(...)

Analisando-se a decisão recorrida observa-se o seguinte comportamento por parte do relator na sua feitura:

1º) Análise de mérito da infração com a síntese dos elementos constantes na autuação, com o seguinte debate na sequência:

(...)

*Vale lembrar que o art.23 - §2º, do Decreto-Lei nº 1.455/76, não demanda que haja prova incontestável de que o "importador oculto" transferiu recursos para o "importador ostensivo", bastando que haja falta de comprovação da origem dos recursos empregados nas operações de comércio exterior.*

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

*No presente caso, pelo relatado pela fiscalização, somando-se às provas carreadas aos autos, isso ficou evidente, independentemente do prazo concedido pelo exportador estrangeiro para pagamento da importação.*

*Aliás, o citado §2º, do art.23, do diploma legal de 1976, afasta totalmente a alegação do contribuinte acerca da suposta necessidade de ser provado que ou a empresa apontada como "adquirente oculta" tinha expedido ordem expressa para realizar tal importação, ou presumir essa ordem através da comprovação de que os recursos utilizados provieram do "adquirente oculto" (fls.843, primeiro parágrafo; fls.848, quarto parágrafo).*

(...)

2º) Debate do argumento da impugnante acerca da cumulação da pena de perdimento com a multa por cessão de nome sob o tópico: "Da não ocorrência de *bis in idem*".

3º) Negativa do pedido da impugnante para redução da multa sob o tópico "Da redução da multa substitutiva ao perdimento"

Observa-se que, de fato, ficaram pendentes de análise pelo julgador de primeira instância os principais argumentos apresentados pela então impugnante no que concerne ao mérito, constantes resumidamente no relatório da decisão recorrida nos itens (1) a (8) do mérito.

Em consonância com o disposto no art. 59, II do Decreto nº 70.235/72 e, subsidiariamente, no art. 489, §1º do novo CPC, deve então ser declarada a nulidade da decisão recorrida para que outra seja proferida em boa forma.<sup>2</sup>

---

<sup>2</sup> PAF

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

A propósito das questões acima suscitadas pela recorrente, importante consignar que a infração que ora se julga neste processo é a prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, pela cessão de nome em operação de comércio exterior com vistas ao acobertamento dos reais intervenientes ou beneficiários, e não aquela de que trata o art. 23, V, §1º do Decreto nº 1.455/76 e muito menos a presunção de interposição fraudulenta a que se refere o 2º deste 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)*

(...)

**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).*

---

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

#### CPC

Art. 489. São elementos essenciais da sentença:

I - o relatório, que conterà os nomes das partes, a identificação do caso, com a suma do pedido e da contestação, e o registro das principais ocorrências havidas no andamento do processo;

II - os fundamentos, em que o juiz analisará as questões de fato e de direito;

III - o dispositivo, em que o juiz resolverá as questões principais que as partes lhe submeterem.

§ 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que:

I - se limitar à indicação, à reprodução ou à paráfrase de ato normativo, sem explicar sua relação com a causa ou a questão decidida;

II - empregar conceitos jurídicos indeterminados, sem explicar o motivo concreto de sua incidência no caso;

III - invocar motivos que se prestariam a justificar qualquer outra decisão;

IV - não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador;

V - se limitar a invocar precedente ou enunciado de súmula, sem identificar seus fundamentos determinantes nem demonstrar que o caso sob julgamento se ajusta àqueles fundamentos;

VI - deixar de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte, sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento.

§ 2º No caso de colisão entre normas, o juiz deve justificar o objeto e os critérios gerais da ponderação efetuada, enunciando as razões que autorizam a interferência na norma afastada e as premissas fáticas que fundamentam a conclusão.

§ 3º A decisão judicial deve ser interpretada a partir da conjugação de todos os seus elementos e em conformidade com o princípio da boa-fé.



---

*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.*

Essa diferenciação é relevante porque a Declaração de Importação nº 15/117197-7, sobre a qual incidiu a multa em análise, não teve a origem dos seus recursos analisada pela fiscalização em face de o pagamento da importação ainda não ter sido efetuado à época, ou seja, devido à impossibilidade de fiscalização de atos futuros, conforme esclarecido no próprio Relatório Fiscal<sup>3</sup>. Ademais, há a *presunção de interposição fraudulenta* prevista no §2º do art. 23 do Decreto nº 1.455/76 somente para a infração por dano ao Erário a que se refere o inciso V do art. 23 do deste Decreto, sendo que tal presunção inexistente na hipótese da infração por cessão de nome na importação (art. 33 da Lei nº 11.488/2007).

Assim, nos termos do art. 59, II do Decreto nº 70.235/72, voto no sentido de **dar provimento ao recurso voluntário para declarar a nulidade da decisão recorrida**, determinando a autoridade *a quo* que profira nova decisão levando em consideração os argumentos relevantes de defesa contidos na impugnação.

*(assinatura digital)*

Maria Aparecida Martins de Paula - Relatora

---

<sup>3</sup> (...)

5.3.1 Da impossibilidade de exata determinação da origem dos recursos utilizados na importação

O prazo de até 360 (trezentos e sessenta) dias para o pagamento da operação de importação, com a consequente ausência de registro no extrato do contribuinte, inviabiliza a determinação da origem dos valores empregados na importação.

(...)