



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

<b>Processo nº</b>	10909.000740/2011-37
<b>Recurso nº</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3802-004.293 – 2ª Turma Especial</b>
<b>Sessão de</b>	19 de março de 2015
<b>Matéria</b>	Imposto sobre a Importação - II
<b>Recorrente</b>	TITAN TRADING IMPORTACAO E EXPORTACAO LTDA
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Data do fato gerador: 18/06/2008

PROVA. NULIDADE. AFASTAMENTO. CORRESPONDÊNCIAS ELETRÔNICAS. E-MAILS. EXTRAÇÃO. ARQUIVOS. COMPUTADOR DE TERCEIRO PARTICIPANTE DA RELAÇÃO COMUNICATIVA. ACESSO FRANQUEADO À FISCALIZAÇÃO. ADMISSIBILIDADE.

Se o acesso às correspondências eletrônicas foi franqueado aos auditores no curso do procedimento fiscal, não há que se falar em “quebra” de sigilo, mas de disponibilização voluntária de e-mails comerciais por uma das partes da relação comunicativa. A inviolabilidade, prevista no art. 5º, XII, da Constituição Federal de 1988, alcança apenas o intercâmbio de mensagens, e não documentos de efeitos comerciais arquivados em computador de uma das partes para fins de registro dos termos do negócio jurídico mercantil e que foram disponibilizados livremente no curso do procedimento fiscal. Os e-mails disponibilizados, ademais, constituem mera formalização dos termos e das condições que efetivamente nortearam as operações de comércio exterior fiscalizadas, revelando quais foram as partes envolvidas, o preço das mercadorias importadas, as condições de pagamento de comissões, entre outras informações relacionadas ao negócio jurídico. Não se trata, portanto, de informação relacionada à intimidade ou à vida privada do contribuinte, mas de documentos comerciais, que podem (e devem) ser examinados pela Autoridade Fazendária, de acordo com o art. 195 do Código Tributário Nacional e arts. 34 e 35 da Lei nº 9.430/1996.

MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO. SUBSTITUTIVA DO PERDIMENTO. ERRO NA SUJEIÇÃO PASSIVA. AFASTAMENTO.

Sendo identificado o importador oculto, este responderá solidariamente com o importador ostensivo pelo pagamento da multa substitutiva, na condição de coautor da infração ex vi art. 95, I, do Decreto-Lei nº 37/1966. Também responde solidariamente qualquer outra pessoa que, sem ser coautor, se

beneficie com a infração, ou se enquadre dos demais incisos do art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966. Não há que se falar em ilegitimidade passiva.

Recurso Voluntário Negado.

Crédito Tributário Mantido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatorio e votos que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

MÉRCIA HELENA TRAJANO DAMORIM - Presidente.

(assinado digitalmente)

SOLON SEHN - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Mércia Helena Trajano Damorim (Presidente), Francisco José Barroso Rios, Solon Sehn, Waldir Navarro Bezerra, Bruno Mauricio Macedo Curi e Adriene Maria de Miranda Veras.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto em face de decisão da 6<sup>a</sup> Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Recife/PE, que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo Recorrente, em acórdão assim ementado (fls. 637 e ss.):

*ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA*

*Data do fato gerador: 18/06/2008*

*IRREGULAR IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM.*

*Não atendidos os requisitos legais para caracterizar importação regular em uma de suas modalidades possíveis. Revelou-se simulação de importação direta, isto é, no caso constatou-se irregular importação por conta e ordem de terceiros ocultados, reais provedores dos recursos que custearam a operação de importação focada.*

*MULTA EQUIVALENTE AO VALOR DA MERCADORIA IMPORTADA.*

*Em face da não localização das mercadorias, foi convertida a pena de perdimento em multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas irregularmente e entregues a consumo. Os valores que servem de base para a aplicação desta multa correspondem aos valores efetivamente praticados nas referidas importações, apurados no Relatório Fiscal anexo ao Auto de Infração.*

*ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA. DEVER DE COLABORAÇÃO COM O FISCO. DADOS COMERCIAIS. PROCEDIMENTO REGULAR.*

*No caso, observada a legislação regente, a suposta “coação” da fiscalização, para obter provas documentais e dados comerciais constantes em arquivos magnéticos ou eletrônicos de empresas prestadoras de serviço de despacho aduaneiro, não passa de referência ao que, na forma da lei, constitui o regular exercício da atividade fiscalizadora e do controle aduaneiro. A referência, pela autoridade fiscal, ao dever legal de colaboração do contribuinte, informando as consequências que decorreriam do não cumprimento desse dever, vincula-se diretamente ao texto legal. É a chamada coação legal o que leva as empresas diligenciadas a colaborar com a auditoria realizada e a disponibilizar ao Fisco o acesso aos pertinentes documentos e arquivos, magnéticos, eletrônicos, ou em papel, existentes nos computadores das respectivas empresas, inclusive e-mails com correspondência comercial e planilhas Excel. Os dados comerciais obtidos são pertinentes ao objeto da investigação fiscal e serviram à identificação dos reais adquirentes das mercadorias importadas sob a fachada daquela que se apresentou como importadora ostensiva. Esses documentos foram lícita e legitimamente obtidos nas diligências fiscais.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido.*

O auto de infração impugnado cominou à Titan Trading Importação e Exportação Ltda. (que não apresentou impugnação) a multa prevista no art. 23, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas, em solidariedade com as empresas Sermontec Construção Civil e Serviço de Montagens Técnicas Ltda. e Al Sistemas Construtivos Ltda. ME.

Por bem descrever a controvérsia até a presente fase processual, transcreve-se parte do relatório da decisão recorrida:

No curso do Procedimento Especial de Fiscalização para investigar suspeita de interposição fraudulenta da empresa TITAN TRADING IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA (TITAN) em operações de importação de mercadorias, supostamente na modalidade de importação direta (por conta própria), mas sendo apurado tratar-se de empresa inidônea, sem disponibilidade de recursos suficientes para custear tais operações optou-se, no caso concreto, pelo aprofundamento das investigações sobre a importação registrada por meio da DI nº 08/0915756-4, de 18/06/2008, chegando-se ao nome das empresas PARTNER TRADING IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA (PARTNER) e SOULLER ASSESSORIA EM COMÉRCIO EXTERIOR LTDA (SOULLER), e a partir de informações colhidas nos documentos e arquivos magnéticos fornecidos por essas, a investigação identificou as empresas SERMONTEC CONSTRUÇÃO CIVIL E SERVIÇOS DE MONTAGENS TÉCNICAS LTDA (SERMONTEC) e AL SISTEMAS CONSTRUTIVOS LTDA – ME (AL SISTEMAS) como reais adquirentes das mercadorias importadas, beneficiárias da importação investigada, mas que se mantiveram ocultas sob a fachada da TITAN, suposta importadora por conta própria.

A PARTNER era administrada por ex-sócio e ex-empregado da TITAN (respectivamente AUGUSTO CÉSAR RAMOS e PAULO CÉSAR KAUER), cuja baixa do CNPJ foi solicitada de ofício, pela constatação de sua inexistência de fato, conforme apurado no processo administrativo fiscal nº 10909.004265/2010-97, estando à época da conclusão da fiscalização de que trata o presente processo na situação cadastral, perante a RFB, de empresa com CNPJ SUSPENSO.

No curso da diligência fiscal realizada na PARTNER, o Sr. AUGUSTO CÉSAR RAMOS tomou ciência do Termo de Início de Procedimento Fiscal (fls.62), por meio do qual foi cientificado da aplicação do procedimento especial de fiscalização amparado por MPF e intimado a disponibilizar à fiscalização, com base na legislação em vigor, o acesso às mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis com efeitos comerciais ou fiscais, inclusive aos mantidos em arquivos magnéticos ou computadores, relativos às operações de importação efetuadas pela pessoa jurídica no período de 03/2006 a 09/2010, sendo solicitado que acompanhasse o procedimento ou designasse pessoa para fazê-lo. Ato contínuo, a PARTNER franqueou acesso às dependências do seu estabelecimento para acesso e conhecimento da documentação solicitada. Na ocasião, foram coletados documentos e arquivos magnéticos, os quais foram retidos e lacrados, conforme Termo de Retenção e Lacração (fls.63) e Termo de Extração de Arquivo Magnético e Gravação em Unidade de HD para Análise Fiscal (fls.64/65).

Nos respectivos Termos referidos, o contribuinte foi intimado a comparecer na DRF/Itajaí, nas datas e horários especificados, para acompanhar os respectivos procedimentos de deslacração dos arquivos e identificação do material que foi retido. Em ambos os termos constou a advertência de que no caso de não comparecimento os respectivos procedimentos seriam realizados na presença de testemunhas. Os arquivos de interesse fiscal foram gravados em 01 (uma) unidade de HD, na presença dos Srs. AUGUSTO CÉSAR RAMOS e PAULO CÉSAR KAUER. Este HD foi inserido em um envelope de papel pardo, fechado com adesivo e recebeu o lacre da Aduana/RF de nº 05/2010 a fim de garantir-se a inviolabilidade dos dados. A empresa diligenciada foi intimada para acompanhar os procedimentos de deslacração dos volumes, extração de cópias dos arquivos magnéticos contidos no HD modelo ST380011A, nº de série 5JVVT6Z2, o qual foi novamente lacrado para servir como contraprova, sendo colocado em um envelope pardo, fechado com fita adesiva e aposto o lacre da Aduana/RF nº 08/2010, rubricado pelo AFRFB Rolf Abel, Matrícula 676300, e pelo representante da PARTNER presente, o Sr. RODRIGO DE SOUZA, CPF nº 038.210.109-08 – Analista de Comércio Exterior (cf Termos de Deslacração e Retenção às fls. 66 /68 e fls.69).

A autoridade Fiscal Aduaneira efetuou diligências também ao endereço da SOULLER onde, no exercício da função fiscalizadora, requisitou a apresentação de documentos, correspondência comercial, inclusive os constantes de arquivos magnéticos que estavam em computadores nesse endereço comercial, o que lhes foi disponibilizado. Nesta diligência, realizada ao amparo do MPF-Diligência nº 09.2.06.00-2010-00420-9, conforme Termo de Realização de Diligência (fls.72), foram coletados documentos e arquivos, os quais foram retidos e lacrados conforme Termo de Retenção e Lacração (fls. 73/74), bem como Termo de Extração de Arquivo Magnético e Gravação em Mídia para Análise Fiscal (fls.75/78), em procedimentos acompanhados por representante legal da empresa, o qual recebeu DVD-R com o conteúdo extraído, e acompanhou a lacração em envelopes de outro DVD-R de contraprova, sendo intimado a comparecer na DRF/Itajaí para acompanhar também o procedimento de deslacração. Para acompanhar a deslacração do volume e identificação do material retido na SOULLER ASSESSORIA, compareceu o Sr. MÁRCIO DE SOUZA - CPF nº 834.764.829-87, então sócio-administrador da empresa 4 (cf Termo de Deslacração e Retenção às fls. 79/82).

Segundo a descrição feita pela autoridade fiscal, fatos narrados no RF anexo ao AI, a empresa TITAN TRADING IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA (TITAN) submeteu a despacho aduaneiro a Declaração de Importação (DI) nº 08/0915756-4, declarando-se como IMPORTADORA E ADQUIRENTE da mercadoria, quando as efetivas responsáveis pela compra internacional e pelo aporte de recursos financeiros para custear a operação de importação foram as empresas SERMONTEC CONSTRUÇÃO CIVIL E SERVIÇOS DE MONTAGENS TÉCNICAS LTDA (SERMONTEC) e AL SISTEMAS CONSTRUTIVOS LTDA-ME (AL SISTEMAS). A acusação fiscal produzida é de que essas três pessoas jurídicas, em conluio, promoveram a referida importação mediante INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA, dissimulando o negócio jurídico verdadeiramente ocorrido.

Caracterizada na investigação fiscal a prática de interposição fraudulenta na operação de importação, trata-se de conduta “tipificada”, a qual sujeita os infratores à pena administrativa de perdimento das mercadorias importadas, mas não tendo estas sido localizadas em poder das destinatárias/reais adquirentes AL SISTEMAS e SERMONTEC, e possivelmente tendo sido consumidas ou revendidas, tal penalidade foi convertida, nos termos da lei regente, em multa equivalente ao Valor Aduaneiro das mercadorias entregues a consumo.

[...].

As Recorrentes, nas razões de fls. 661-698, alegam a ilicitude das provas colhidas nas empresas PARTNER e SOULLER. Sustentam que não participaram do procedimento de fiscalização realizado naquelas empresas, que há erro na identificação do sujeito passivo, bem como que não foi respeitado o princípio constitucional da individualização da pena. Por fim, sustentam o afastamento da responsabilização solidária, por não estarem contemplados os requisitos do art. 124 do Código Tributário Nacional. Requerem, por fim, o conhecimento e provimento do recurso voluntário.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro Solon Sehn

As Recorrentes foram intimadas em 10/10/2014 (fls. 656 e ss) tendo dado ciência em 17/10/2014 (fls. 658 e ss), interposto recurso tempestivo em 13/11/2014 (fls. 661). Assim, presentes os demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/1972, o recurso deve ser conhecido.

A preliminar de nulidade do auto de infração por erro na indicação do sujeito passivo confunde-se com o mérito, razão pela qual será apreciada em conjunto com este.

Os Recorrentes também pleiteiam a declaração de nulidade das provas que lastrearam o auto de infração, notadamente as correspondências eletrônicas (e-mails) obtidas no computador da empresa PARTNER. Isso porque as Recorrentes, além de não terem participado do processo de retenção, lacração e extração dos arquivos, não autorizaram a divulgação dessas correspondências. A admissão da prova, assim, violaria a regra de sigilo prevista no art. 5º, X e XII, da Constituição Federal.

*Art. 5º. [...]*

*X - são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito a indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação;*

*[...]*

*XII - é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal;*

Entendo que a preliminar suscitada não pode ser acolhida. Com efeito, as correspondências eletrônicas a que se referem os Recorrentes têm conteúdo eminentemente comercial. Por outro lado, o seu acesso foi franqueado aos Auditores no curso do procedimento fiscal. Portanto, não há que se falar em “quebra” de sigilo, mas de disponibilização voluntária de e-mails comerciais por uma das partes da relação comunicativa.

Ademais, o sigilo de correspondências não tem o conteúdo pretendido pelos Recorrentes. A inviolabilidade, prevista no art. 5º, XII, da Constituição Federal, alcança apenas o intercâmbio de mensagens (a relação comunicativa), e não documentos de efeitos comerciais arquivados em computador de uma das partes para fins de registro dos termos do negócio jurídico mercantil; e que – consoante já ressaltado – foram disponibilizados livremente.

Ao arquivar esses e-mails, a empresa PARTNER promoveu a formalização dos termos e das condições que efetivamente nortearam as operações de comércio exterior fiscalizadas, revelando quais foram as partes envolvidas, o preço das mercadorias importadas, as condições de pagamento de comissões, entre outras informações relacionadas ao negócio jurídico. Não se trata, portanto, de informação relacionada à intimidade ou à vida privada dos Recorrentes, mas de documentos comerciais, que podem (e devem) ser examinados pela Autoridade Fazendária, de acordo com o art. 195 do Código Tributário Nacional e arts. 34 e 35 da Lei nº 9.430/1996:

*Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não tem aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.*

*Art. 34. São também passíveis de exame os documentos do sujeito passivo, mantidos em arquivos magnéticos ou assemelhados, encontrados no local da verificação, que tenham relação direta ou indireta com a atividade por ele exercida.*

*Art.35. Os livros e documentos poderão ser examinados fora do estabelecimento do sujeito passivo, desde que lavrado termo escrito de retenção pela autoridade fiscal, em que se especifiquem a quantidade, espécie, natureza e condições dos livros e documentos retidos.*

*§1º Constituindo os livros ou documentos prova da prática de ilícito penal ou tributário os originais retidos não serão devolvidos, extraindo-se cópia para entrega ao interessado.”*

No mérito, a fim de evitar equívocos de ordem semântica, cumpre inicialmente verificar o sentido em que os termos *simulação*, *fraude* e *interposição fraudulenta* são empregados no art. 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455/1976. Assim, importa destacar que, segundo ensina a doutrina civilista, *simulação* constitui um defeito do negócio jurídico (víncio social) no qual as partes, agindo em conluio, emitem declaração de vontade enganosa no intuito produzir efeitos jurídicos diversos dos ostensivamente indicados<sup>1</sup>. Se a simulação visa prejudicar terceiros, no que também está compreendida a intenção de lesar o fisco, será denominada *maliciosa* ou *fraudulenta*<sup>2</sup>. A *interposição de pessoas*, por sua vez, nada mais é do que uma espécie de simulação, caracterizada pela presença de um *testa-de-ferro* - denominado *presta-nome* ou *homem de palha* ou, em linguagem mais atual, *laranja* - que adquire, extingue ou modifica direitos para um terceiro oculto<sup>3</sup>. Ambas não se confundem com a *fraude*, porque nesta o negócio jurídico praticado é real, e não simulado. As partes pretendem o que declararam, cumprindo a lei em sua literalidade, porém, violando-a finalisticamente<sup>4</sup>.

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

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

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

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

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

<sup>3</sup> VENOSA, op. cit., p. 552.

Documento assinado digitalmente em 15/04/2015 por RODRIGUES, op. cit., p. 226; VENOSA, op. cit., p. 559.

Autenticado digitalmente em 15/04/2015 por SOLON SEHN, Assinado digitalmente em 15/04/2015 por SOLON SEHN, Assinado digitalmente em 20/04/2015 por MERCIA HELENA TRAJANO DAMORIM

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

*Art. 23. [...]*

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

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

*Art. 95. Respondem pela infração:*

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

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

*[...]*

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

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

*Recurso Voluntário Negado.*

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

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

*Art. 33. A pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com*

vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários fica sujeita a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).

*Parágrafo único. À hipótese prevista no caput deste artigo não se aplica o disposto no art. 81 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996<sup>5</sup>.*

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

[...]

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

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

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

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

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

**CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO EM MULTA. HIPÓTESES.**

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

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

*O art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007 não produz qualquer reflexo sobre a imposição da pena de perdimento ou multa substitutiva à*

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

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

Documento assinado digitalmente em 15/04/2015 por SOLON SEHN, Assinado digitalmente em 15/04/2015 por SOLON

SEHN, Assinado digitalmente em 20/04/2015 por MERCIA HELENA TRAJANO DAMORIM

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação. Jurisprudência.*

*Recursos de Ofício Provido e Voluntário Negado.*

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

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

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

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

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

*Recurso de Ofício Provido.*

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

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

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

No presente caso, as Recorrentes não questionam a ausência dos pressupostos de caracterização da infração, mas apenas o suposto erro na identificação do sujeito passivo.

Entretanto, não há que se falar em ilegitimidade passiva. Isso porque, consoante destacado, sendo identificado o *importador oculto*, este responderá solidariamente com o *importador ostensivo* pelo pagamento da multa substitutiva, na condição de *coautor* da infração *ex vi* art. 95, I, do Decreto-Lei nº 37/1966. Por outro lado, também responde solidariamente qualquer outra pessoa que, sem ser coautor, se beneficie com a infração, ou se enquadre dos demais incisos do art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966.

Com efeito, o exame dos autos mostra que a empresa Titan Importação e Exportação Ltda, ao figurar formalmente na documentação de importação, agiu como

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

Autenticado digitalmente em 15/04/2015 por SOLON SEHN, Assinado digitalmente em 15/04/2015 por SOLON

SEHN, Assinado digitalmente em 20/04/2015 por MERCIA HELENA TRAJANO DAMORIM

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

---

*importadora ostensiva* de mercadorias destinadas às empresas Sermontec e Al Sistemas Construtivos (*importadores ocultos*).

Assim, tendo sido constatada a impossibilidade de cominação da pena de perdimento, a fiscalização, à luz da legislação aplicável e dos precedentes do CARF acerca da interposição fraudulenta, deve cominar à *importadora ostensiva* (Titan Importação e Exportação) a multa de 10% da operação acobertada (Lei nº 11.488/2007, art. 33) e a multa substitutiva do perdimento (Decreto-Lei nº 1.455/1976, art. 23, V, § 3º); esta última, em solidariedade com os *importadores ocultos* Sermontec Construção Civil e Serviço de Montagens Técnicas Ltda. e Al Sistemas Construtivos Ltda. ME, que, no caso, não só adquiriu, mas coordenou e auferiu vantagem financeira com a operação, concorrendo e se beneficiando com a prática do ato.

Vota-se, assim, pelo conhecimento do recurso e pelo seu integral desprovimento, mantendo-se o acórdão recorrido.

(assinado digitalmente)

Solon Sehn – Relator