



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

Processo nº 10909.720484/2011-06
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-003.439 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de novembro de 2016
Matéria Infrações aduaneiras
Recorrente ANTARES COMÉRCIO E SERVIÇOS LTDA E OUTROS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Período de apuração: 13/08/2009 a 22/07/2010

DOMICÍLIO ELEITO. CADASTRO. INTIMAÇÃO. REGULARIDADE.

É regular a intimação efetuada, por via postal, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo contribuinte, assim considerado o endereço postal por ele fornecido à Administração Tributária para fins cadastrais.

Não pode a Administração tributária, que agiu em conformidade com a lei, restar prejudicada pela falta de cumprimento pelo contribuinte de seu dever de manter as informações cadastrais atualizadas perante o órgão público.

MULTA SUBSTITUTIVA AO PERDIMENTO. MULTA PELA CESSÃO DE NOME. CUMULAÇÃO. POSSIBILIDADE.

A multa por cessão de nome, veiculada pelo artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, não prejudica a aplicação da pena de perdimento ou a multa que lhe substitui, prevista no art. 23, V, §§1º e 3º do Decreto-lei nº 1.455/76.

Configuradas as materialidades das duas infrações aduaneiras, não há como se afastar a aplicação das penalidades respectivas aos seus agentes diretos e aos responsáveis pelas infrações na forma da lei.

SUBFATURAMENTO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. CONDUTAS INDEPENDENTES. PENALIDADES. CUMULAÇÃO. POSSIBILIDADE.

Tendo se configurado numa mesma importação, de forma individualizada, as materialidades das condutas de subfaturamento e de interposição fraudulenta, impõe-se a aplicação das penalidades correspondentes às duas infrações.

O §1º-A do art. 703 do Regulamento Aduaneiro/2009 não coíbe a aplicação concomitante de duas penalidades numa mesma importação, mas sim a dupla penalização de uma "mesma conduta ilícita", em consonância ao princípio do *non bis in idem*.

A importação é um procedimento que envolve múltiplas condutas dos intervenientes, importadores, transportadores e exportadores, as quais são puníveis quando importem inobservâncias de normas estabelecidas na legislação aduaneira.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em negar provimento aos recursos voluntários da seguinte forma: a) pelo voto de qualidade, manteve-se a EMPRESA PARTNER no pólo passivo da autuação; manteve-se a multa de 10% pela cessão nome em relação a todos os responsáveis solidários; e manteve-se a multa substitutiva do perdimento em relação a todos os responsáveis solidários. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Thais de Laurentiis Galkowicz, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto; b) por maioria de votos, negou-se provimento quanto à exclusão da multa do art. 88 da MP 2.158-35/2001. Vencido, o Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto. Designada a Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula.

(Assinatura Digital)

Antônio Carlos Atulim - Presidente

(Assinatura Digital)

Carlos Augusto Daniel Neto - Relator

(Assinatura Digital)

Maria Aparecida Martins de Paula - Redatora Designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antônio Carlos Atulim, Jorge Olmiro Lock Freire, Carlos Augusto Daniel Neto, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro, Thais de Laurentiis Galkowicz e Waldir Navarro Bezerra.

Relatório

Trata o presente processo de autuação com pluralidade de sujeitos passivos, PARTNER TRADING IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA, doravante denominada **PARTNER**; ANTARES COMÉRCIO E SERVIÇOS, doravante denominada **ANTARES**; ACTISA COMÉRCIO DE MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO LTDA, doravante denominada **ACTISA** e INDIANARA TAVARES COSTA ME, doravante denominada **INDIANARA**, cujos lançamentos estão formalizados nos Autos de Infração de fls. 02/21, referentes ao Imposto de Importação, acrescido de juros de mora e da multa de 150% no total de **R\$ 2.042,01**; à COFINS- Importação, acrescida de juros de mora e da multa de 150%, no total de R\$ 1.506,75; e PIS/PASEP-Importação, acrescido de juros de mora e da multa de 150% no total de **R\$ 327,12**; à Multa prevista no art. 88, parágrafo único, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, em face da diferença apurada entre o preço declarado nas Declarações de Importação - DIs e o preço efetivamente praticado, no valor de **R\$ 5.550,82**; à Multa por interposição fraudulenta na importação, no valor de **R\$ 137.046,94** e à multa por cessão de

nome, no valor de **R\$ 30.000,00**, totalizando o montante de **R\$ 176. 473,64**, em decorrência das seguintes situações identificadas pela fiscalização:

- a) Declaração Inexata do Valor da Mercadoria (Valor de Transação Incorreto);
- b) Diferença Apurada entre o Preço Declarado e o Preço Efetivamente Praticado;
- c) Cessão do Nome da Pessoa Jurídica com Vistas ao Acobertamento dos reais dos Reais Intervenientes ou Beneficiários;
- d) Interposição Fraudulenta na Importação - Impossibilidade de Apreensão da mercadoria.

Em favor da minúcia do relatório do Acórdão da DRJ, aproveitar-se-á aqui trechos daquele:

DA CIÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO Constatou-se pelo despacho de fl. 1001 que a ANTARES foi cientificada por via postal em 27/07/2011(quarta-feira), conforme Aviso de Recebimento (AR) à fl. 1.000.

A PARTNER TRADING (AR à fl. 997), a ACTISA (AR à fl. 998) e INDIANARA T. COSTA ME (AR à fl. 999) foram cientificadas em 26/07/2011(terça-feira).

Devidamente cientificadas do auto de Infração, as empresas ANTARES e INDIANARA compareceram aos autos através das petições a seguir identificadas.

ANTARES, fls. 1002/1025, em 25/08/2011(quinta-feira).

INDIANARA, fls.1027/1.039 em 29/08/2011(segunda-feira).

As empresas PARTNER e ACTISA não apresentaram impugnação.

A Impugnação apresentada pro INDIANARA T COSTA ME foi considerada intempestiva e não foi conhecida.

Em sua Impugnação, a ANTARES sustentou os seguintes argumentos: a) nulidade do Auto de Infração por ilicitude das provas; b) idoneidade e valor probatório dos documentos contábeis da empresa; c) ausência de motivação; d) *bis in idem* na aplicação de multas; e) aplicação da regra penal da absorção às infrações imputadas; f) a não ocorrência de subfaturamento; g) desproporcionalidade da multa do art.33 da lei 11.488/2007; h) impossibilidade de solidariedade tributária nas multas.

A DRJ/Fortaleza decidiu o pleito em acórdão cuja ementa se reproduz, por sintetizar bem a demanda:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 13/08/2009 a 22/07/2010 IMPUGNAÇÃO. PRAZO. REVELIA. PRECLUSÃO.

É preclusivo o prazo de trinta dias, contado da data da ciência do auto de infração, facultado ao sujeito passivo para apresentação de impugnação contra o lançamento tributário. Expirado tal prazo, sem que o sujeito passivo tenha exercido esse direito, será declarada a sua revelia, em razão do que ficará impedido de intervir litigiosamente no processo, aproveitando-lhe, contudo, a suspensão da exigibilidade motivada por impugnação ofertada por qualquer dos demais sujeitos passivos solidários.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO E/OU IMPUGNAÇÃO INTEMPESTIVA. REVELIA. EFEITOS.

A ausência de impugnação por parte de sujeito passivo solidário acarreta, contra os revéis, a preclusão temporal do direito de praticar os atos impugnatórios, prosseguindo, o litígio administrativo, em relação aos demais. Todavia, havendo pluralidade de sujeitos passivos, a impugnação tempestiva apresentada por um dos autuados suspende a exigibilidade do crédito tributário em relação aos demais.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
Período de apuração: 13/08/2009 a 22/07/2010 DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA POR INFRAÇÕES. DA SUJEIÇÃO PASSIVA.

Respondem de forma conjunta ou isoladamente, o importador e o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por conta e ordem deste, por intermédio de pessoa jurídica importadora, não cabendo benefício de ordem.

DO ARTIGO 112 DO CTN. NÃO APLICABILIDADE.

Diante da inexistência de dúvidas quanto: à capitulação legal dos fatos; à natureza ou às circunstâncias materiais do fato ou à natureza ou extensão de seus efeitos; à autoria, imputabilidade ou punibilidade; nem à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação, torna-se inaplicável o art. 112 e incisos do CTN.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS
Período de apuração: 13/08/2009 a 22/07/2010 INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA NA IMPORTAÇÃO. MULTA.

A ocultação do sujeito passivo, do real comprador ou do responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, consistem em infrações puníveis com a pena de perdimento, devendo ser substituída por multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou tenha sido consumida.

CESSÃO DE NOME. ACOBERTAMENTO DE INTERVENIENTES.

MULTA. PROCEDÊNCIA 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 a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, observado o valor mínimo de R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).

IMPORTAÇÃO FRAUDULENTA. DIFERENÇA ENTRE O PREÇO DECLARADO E O PREÇO EFETIVAMENTE PRATICADO NA IMPORTAÇÃO. APLICAÇÃO DA MULTA DE 100% PREVISTA NO PARÁGRAFO ÚNICO DO ARTIGO 88 DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.158-35, de 2001.

Aplicável ao caso, a multa de cem por cento sobre a diferença entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado na importação e/ou o preço declarado e o preço arbitrado, prevista no parágrafo único do artigo 88 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II Período de apuração: 13/08/2009 a 22/07/2010 VALOR ADUANEIRO. SUBFATURAMENTO. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO.

Comprovado que os reais valores transacionados nas operações de importações são superiores aos valores declarados, fato que caracteriza o subfaturamento, cabe exigir a diferença do imposto que deixou de ser recolhida, acrescida dos juros de mora e das multas.

FRAUDE. MULTA QUALIFICADA.

Em caso de infração praticada mediante fraude, aplica-se a multa qualificada por insuficiência de recolhimento, no percentual de 150% sobre a diferença do imposto, sem prejuízo de outras penalidades cabíveis.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES Período de apuração: 13/08/2009 a 22/07/2010 COFINS-IMPORTAÇÃO. PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO. VALOR ADUANEIRO. RECONSTITUIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO.

Reconstituído o valor aduaneiro declarado pelo importador, cabe reconstituir o valor tributável dos demais tributos incidentes na

importação, para exigir as diferenças que deixaram de ser recolhidas por ocasião do despacho aduaneiro, acrescidas dos juros de mora e das multas.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Em seu Recurso Voluntário, a ANTARES repisou as razões de sua impugnação, pelo que deixo de reiterá-las aqui.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Relator Carlos Augusto Daniel Neto

O Recurso Voluntário da ANTARES é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, e dele tomo conhecimento.

I) Preliminarmente

a) Da sujeição passiva da PARTNER

Anteriormente à análise do Recurso Voluntário da ANTARES, há que se apontar vício processual relativo à empresa PARTNER.

Quanto à primeira, verifica-se que, em 23/09/2010, a PARTNER foi cientificada do Termo de Início de Procedimento Fiscal (fl. 22), no endereço abaixo indicado:

Recerta Federal

TERMO DE INÍCIO DE PROCEDIMENTO FISCAL

Mandado de Procedimento Fiscal nº 09.2.06.00-2010-00418-7

CONTRIBUINTE:	PARTNER TRADING IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.
CNPJ:	07.569.784/0001-12
ENDEREÇO:	Av. Marcos Konder, 1313 - sala 606 - centro - Itajaí/SC
DATA:	23/09/2010 HORA:

Da mesma forma, o contribuinte também foi intimado a apresentar documentos e esclarecimentos acerca de suas operações de comércio exterior, conforme Termo de Intimação Fiscal nº 133/2010 (fls. 26-31), bem como a providenciar o comparecimento dos sócios da pessoa jurídica na repartição, conforme Termo de Intimação Fiscal nº 134/2010 (fl. 32), no mesmo endereço:

TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL Nº 133/2010

Mandado de Procedimento Fiscal nº 09.2.06.00-2010-00418-7

CONTRIBUINTE:	PARTNER TRADING IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.
CNPJ:	07.569.784/0001-12
ENDEREÇO:	Av. Marcos Konder, 1313 - sala 606 - centro - Itajaí/SC
DATA:	23/09/2010 HORA: 12:30

Processo nº 10909.720484/2011-06
Acórdão n.º 3402-003.439

S3-C4T2
Fl. 1.256

TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL Nº 134/2010

Mandado de Procedimento Fiscal nº 09.2.06.00-2010-00418-7

CONTRIBUINTE:	PARTNER TRADING IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.
CNPJ:	07.569.784/0001-12
ENDEREÇO:	Av. Marcos Konder, 1313 - sala 606 - centro - Itajaí/SC
DATA:	23/09/2010 HORA:

TERMO DE DESLACRAÇÃO E RETENÇÃO

Mandado de Procedimento Fiscal nº 09.2.06.00-2010-00418-7

CONTRIBUINTE:	PARTNER TRADING IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.
CNPJ:	07.569.784/0001-12
ENDEREÇO:	Av. Marcos Konder, 1313 - sala 606 - centro - Itajaí/SC
DATA:	04/10/2010 HORA: 17:45

Procedeu a fiscalização nos demais atos registrados nas fls.22-38 do processo, sempre realizando a intimação fiscal no endereço **Av. Marcos Konder, 1313, Sala 606, Centro, Itajaí/SC**, que de resto corresponde ao endereço da sede da empresa conforme o 8º Instrumento Particular de Alteração Contratual (fls.79-86), registrado em 03/02/2009 (fl.86) - endereço este alterado para a **Av. Joca Brandão, nº744, sala 02, Centro, Itajaí-SC, CEP 88.301-441**, conforme o 12º Instrumento Particular de Alteração Contratual (fls.109-115), registrado em 24/09/2010 (com protocolo em 14/09/2010, conforme fl.115).

Tal alteração fora constatada pessoalmente pelo próprio fiscal, conforme relato no Termo de Intimação Fiscal e outros (fl.22, fl.24):

Comparecemos, nesta data, no estabelecimento do contribuinte no endereço acima indicado, onde constatamos, conforme aviso apostado na porta, que o estabelecimento havia se mudado para a Rua Joca Brandão nº 744, sala 2, em Itajaí/SC. Dirigimo-nos para este local, onde fomos recebidos pela pessoa abaixo indicada, que assina a presente, sendo este(a) **INTIMADO** a disponibilizar à fiscalização, com base na legislação já citada, 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, o contribuinte franqueou-nos acesso às dependências do estabelecimento para verificação da documentação solicitada.

No exercício das funções de Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil previstas na Lei nº 10.593, de 06/12/2002, em diligência junto ao contribuinte acima identificado, na Rua Joca Brandão, 744, 2º. piso, e no interesse da Fazenda Nacional, procedemos à **EXTRAÇÃO DOS ARQUIVOS MAGNÉTICOS E GRAVAÇÃO EM UNIDADE DE HD PARA ANÁLISE FISCAL** obtidos em notebooks e no servidor de dados da empresa, de propriedade/posse do contribuinte no endereço supracitado.

Todavia, a PARTNER foi notificada da autuação fiscal no endereço **Rua Luiz Berlim, 321, Centro, Itajaí-SC**, conforme o Aviso de Recebimento de fls.997, datado de 26/07/2011:

 CORREIOS		AR AVISO DE RECEBIMENTO 68.300.605		CONTRATO 9912222846	
DESTINATÁRIO: PARTNER TRADING IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA Rua Luiz Berlim, 321 Centro 88302-010 Itajaí - SC			TENTATIVAS DE ENTREGA 1ª DATA ____/____/____ 2ª DATA ____/____/____ 3ª DATA ____/____/____		CDD / ITAJAÍ 26 JUL. 2011 SC
Rua Luiz Berlim, 321 Centro 88302-010 Itajaí - SC AR032601925JL 			MOTIVO DA DEVOLUÇÃO ☐ Mudou-se ☐ Recusado ☐ End. Insuficiente ☐ Não Procurado ☐ Não Existe o N° ☐ Ausente ☐ Desconhecido ☐ Falecido ☐ Outros _____		
ENDEREÇO PARA DEVOLUÇÃO DO AR ALF DA RECEITA FED. ITAJAÍ - SÁFIA Rua Doutor Pedro Ferreira, 34 4º ANDAR - Centro 88301-030 Itajaí - SC			DATA DE ENTREGA 26.7.11		RUBRICA E MATRÍCULA DO CARTEIRO [Assinatura] 13
ARAÇÃO DE CONTEÚDO (CPCIONAL) AUTO DE INFRAÇÃO MPF 0927800/0051/11 DE 21/07/2011			Nº DOCUMENTO DE IDENTIDADE		
ASSINATURA DO RECEBEDOR [Assinatura]					
NOME LEGÍVEL DO RECEBEDOR Jane Kaur					

Diante da notificação feita em endereço distinto daquele onde consta no contrato social, o qual tinha posse o Auditor-Fiscal da Receita Federal, a empresa não apresentou qualquer impugnação, sobrevindo a decisão da DRJ, a qual foi novamente intimada no endereço da notificação, conforme o AR abaixo colacionado, de fl.1208:

 CORREIOS		AVISO DE RECEBIMENTO		AR		DATA DE POSTAGEM	
DESTINATÁRIO PARTNER TRADING IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA RUA: LUIZ BERLIM 321 CENTRO 88302-010 - ITAJAÍ - SC						UNIDADE DE POSTAGEM	
ENDEREÇO PARA DEVOLUÇÃO DO AR ALF - RECEITA FEDERAL ITJ - SARAC RUA: DOUTOR PEDRO FERREIRA 34 2º ANDAR CENTRO 88301-030 - ITAJAÍ - SC						CARIMBO UNIDADE DE ENTREGA CDD / ITAJAÍ 23 JUL. 2014 SC	
JG 37809600 0 BR							
TENTATIVAS DE ENTREGA 1ª ____/____/____ ____:____h 2ª ____/____/____ ____:____h 3ª ____/____/____ ____:____h				DECLARAÇÃO DE CONTEÚDO (SUJEITO A VERIFICAÇÃO) INTIMAÇÃO 113/2014 REFERENTE AO PA 10909720484201106 GFS			
MOTIVO DA DEVOLUÇÃO ☐ Mudou-se ☐ Recusado ☐ Endereço Insuficiente ☐ Não procurado ☐ Não existe o número ☐ Ausente ☐ Desconhecido ☐ Falecido ☐ Outros _____				RUBRICA E MATRÍCULA DO CARTEIRO [Assinatura] 13			
ASSINATURA DO RECEBEDOR [Assinatura]				DATA DE ENTREGA 23/07/14			
NOME LEGÍVEL DO RECEBEDOR GRACIELI SEVESNAMI				Nº DOC. DE IDENTIDADE			

A intimação do resultado do julgamento de 1ª instância retornou com um documento do escritório de advocacia SCHAPIESKI E TOMAZONI, informando que recebeu equivocadamente a intimação em seu endereço profissional, consignando não representar a intimada em qualquer procedimento e desconhecendo os representantes ou sua sede (fl.1209).

Em razão disso, procedeu o Fisco à intimação por via editalícia (fl.1211), com base no art. 23, § 1º, inciso II, do Decreto nº 70.235/72, que determina que:

§ 1º Quando resultar improficuo um dos meios previstos no caput deste artigo ou quando o sujeito passivo tiver sua

inscrição declarada inapta perante o cadastro fiscal, a intimação poderá ser feita por edital publicado: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

I - no endereço da administração tributária na internet; (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

II - em dependência, franqueada ao público, do órgão encarregado da intimação; ou (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

III - uma única vez, em órgão da imprensa oficial local.

Acerca da notificação e intimação do contribuinte, determina o próprio Decreto 70.235/72, em seu art.23,II que:

Art. 23. Far-se-á a intimação:

II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo;

Verifica-se nos autos que não há qualquer demonstração ou documento que denote eleição expressa de domicílio tributário, pelo que há que se aplicar *in casu* o art.127 do Código Tributário Nacional:

Art. 127. Na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, na forma da legislação aplicável, considera-se como tal:

I - quanto às pessoas naturais, a sua residência habitual, ou, sendo esta incerta ou desconhecida, o centro habitual de sua atividade;

II - quanto às pessoas jurídicas de direito privado ou às firmas individuais, o lugar da sua sede, ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento;

III - quanto às pessoas jurídicas de direito público, qualquer de suas repartições no território da entidade tributante.

Portanto, no caso em tela, há que se considerar o domicílio tributário como aquele indicado em seu contrato social como local de sua sede - que fora claramente identificado pela autoridade fiscalizadora na **Av. Marcos Konder, 1313, Sala 606, Centro, Itajaí/SC**, haja vista que os termos de intimação durante a fiscalização foram lavrados no endereço da sede da empresa à época.

Todavia, como se verifica das imagens colacionadas acima, tanto a notificação do auto de infração quanto a intimação da decisão da DRJ foram feitas em endereço absolutamente diferente daquele onde o Termo de Intimação Fiscal fora lavrado, e igualmente distinto daquele constante no contrato social da empresa.

A respeito das intimações realizadas no endereço acima indicado, causa espécie a sua realização, vista que o mesmo Auditor-Fiscal da Receita Federal, Rolf Abel (Matrícula 676.300), foi o responsável pela realização da fiscalização **pessoal** no local correto

da sede da empresa, desde o início do procedimento fiscalizatório, através do qual recebeu plena cooperação da PARTNER, com apresentação de todos os documentos solicitados e comparecimento presencial de seus sócios para esclarecimentos, mas em se tratando da notificação do auto de infração, o fez em endereço que tinha ciência não ser mais ocupado pela PARTNER (como de resto fora depreendido dos documentos societários e da fiscalização *in loco*) e com a perfeita ciência do endereço ocupado pela empresa à época, fato declarado expressamente pelo próprio nos termos de fiscalização adrede colacionados.

Há, claramente, um vício na notificação do lançamento e na intimação da decisão da DRJ, que impossibilitou a defesa administrativa da empresa PARTNER, haja vista que os atos informativos se deram em endereço distinto daquele em que a empresa mantém domicílio fiscal, qual seja, o endereço de sua sede (**Av. Joca Brandão, nº744, sala 02, Centro, Itajaí-SC, CEP 88.301-441**, conforme último aditivo contratual constante nos autos).

A Lei 9.784/1999, reguladora do processo administrativo federal, possui diversos dispositivos que pretegem expressamente o direito e a garantia do contribuinte à informação e ao direito de defesa, *verbis*:

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

VIII – observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados;

X - garantia dos direitos à comunicação, à apresentação de alegações finais, à produção de provas e à interposição de recursos, nos processos de que possam resultar sanções e nas situações de litígio;

Art. 3º O administrado tem os seguintes direitos perante a Administração, sem prejuízo de outros que lhe sejam assegurados:

II - ter ciência da tramitação dos processos administrativos em que tenha a condição de interessado, ter vista dos autos, obter cópias de documentos neles contidos e conhecer as decisões proferidas;

III - formular alegações e apresentar documentos antes da decisão, os quais serão objeto de consideração pelo órgão competente;

É por demais minuciosa a legislação procedimental acerca do direito de ampla defesa e contraditório, que abarca inclusive o direito de comunicação de atos administrativos e procedimentais, com vistas a possibilitar manifestação do contribuinte.

Acerca especificamente das intimações, verifica-se que a lei não é silente:

Art. 26. O órgão competente perante o qual tramita o processo administrativo determinará a intimação do interessado para ciência de decisão ou a efetivação de diligências.

§ 5º As intimações serão nulas quando feitas sem observância das prescrições legais, mas o comparecimento do administrado supre sua falta ou irregularidade.

Portanto, a intimação feita sem respeito à lei é nula de pleno direito, não se prestando a qualquer efeito. Conforme demonstrado anteriormente, por meio da aplicação do art. 23, II do Decreto 70.235, cumulado com o art.127, II do CTN, a intimação realizada em local distinto da sede da empresa à época do ato deve ser tratada como **nula**.

Ademais, a constituição efetiva do crédito tributário se dá, nos termos do art.145 do CTN, com notificação regular do sujeito passivo, isto é, com a notificação deste em seu domicílio fiscal, bem como com atendimento aos demais requisitos formais do ato.

A necessidade de respeito ao direito de defesa do contribuinte não passou despercebida, também, pelo Decreto 70.235, que em seu art.59 determina:

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.

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

Pois bem, os dispositivos mencionados acima não apenas determinam que nos casos em que despachos ou decisões gerem preterição do direito de defesa devem ser tratados como nulos, como atribui a este Colegiado, em seu art.61, a competência para declarar a sua nulidade e dos atos posteriores que dele dependam ou dele sejam consequência.

Resta no caso evidente o intuito do fiscal de prejudicar o direito de defesa da PARTNER, vez que, tendo ciência do local onde estava sediada, optou por enviar a notificação para endereço que sabia não mais estar estabelecida a empresa. *Se não se trata de algo mais grave, que demandaria uma investigação específica e não conjecturas, minimamente é um vício de moralidade administrativa com vistas ao prejuízo do direito de defesa do contribuinte.*

Portanto, em se tratando o vício na notificação do auto de infração de uma nulidade absoluta deste ato, nos termos de todas os dispositivos acima mencionados, sem prejuízo de farta e pacífica jurisprudência judicial e administrativa acerca disto, é mister compreender o dever deste Colegiado de reconhecê-la **ex officio**, em vista da sua natureza de questão de ordem pública.

Em razão disso, entendo nula a notificação da autuação, bem como os atos que lhe seguiram, nominalmente: a decisão da DRJ, a intimação da PARTNER no endereço equivocado, e o edital de intimação que lhe sucedeu.

Portanto, **reconheço de ofício a nulidade da notificação de lançamento e da decisão da DRJ, determinando a exclusão da PARTNER do polo passivo da obrigação tributária.**

b) Da ilicitude das provas

Alega a Recorrente ter havido coação na obtenção dos arquivos de dados, especialmente os e-mails, junto à PARTNER, que foram utilizados como provas no Auto de Infração, além de alegar inconstitucional quebra do sigilo das comunicações.

Diferentemente do alegado pela Recorrente, parece-nos que o procedimento fiscalizatório foi feito dentro das balizas legais traçadas pelo Código Tributário Nacional, em seus arts. 194, 195, 196 e 200, bem como do Decreto nº 7.212/2010, art. 510, *verbis*:

Art. 510. A entrada dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil nos estabelecimentos, bem como o acesso às suas dependências internas, não estarão sujeitos à formalidade diversa da sua imediata identificação, pela apresentação de identidade funcional aos encarregados diretos e presentes ao local de entrada.

No mesmo sentido também é o Decreto nº 6.759/2009, que em seu art.19 assevera:

Art. 19. As pessoas físicas ou jurídicas exibirão aos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, sempre que exigidos, as mercadorias, livros das escritas fiscal e geral, documentos mantidos em arquivos magnéticos ou assemelhados, e todos os documentos, em uso ou já arquivados, que forem julgados necessários à fiscalização, e lhes franquearão os seus estabelecimentos, depósitos e dependências, bem assim veículos, cofres e outros móveis, a qualquer hora do dia, ou da noite, se à noite os estabelecimentos estiverem funcionando (Lei n.º 4.502, de 30 de novembro de 1964, art. 94 e parágrafo único; e Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 34).

§1.º As pessoas físicas ou jurídicas, usuárias de sistema de processamento de dados, deverão manter documentação técnica completa e atualizada do sistema, suficiente para possibilitar a sua auditoria, facultada a manutenção em meio magnético, sem prejuízo da sua emissão gráfica, quando solicitada (Lei n.º 9.430, de 1996, art. 38).

§2.º As pessoas jurídicas que utilizarem sistemas de processamento eletrônico de dados para registrar negócios e atividades econômicas ou financeiras, escriturar livros ou elaborar documentos de natureza contábil ou fiscal ficam obrigadas a manter, à disposição da Secretaria da Receita Federal do Brasil, os respectivos arquivos digitais e sistemas, pelo prazo decadencial previsto na legislação tributária

Conforme se verifica no TVF, os Auditores-Fiscais compareceram ao estabelecimento do contribuinte, coletando documentos e arquivos magnéticos - os quais foram retidos e lacrados - conforme termos correspondentes de fls. 23-25, ficando intimado o

Contribuinte a comparecer na repartição competente para o procedimento de deslacração dos arquivos.

Consta no termo de deslacração de fls. 35-41 que o procedimento foi acompanhado por funcionário da empresa, atendendo aos requisitos procedimentais cabíveis. À partir daí foi a ANTARES intimada à apresentação de documentos e esclarecimentos acerca de certas Declarações de Importação, amparado pelo Mandado de Procedimento Fiscal nº 09278002011-00051-6, tendo por objetivo, nos termos do art. 638 do Regulamento Aduaneiro, apurar a exatidão das informações prestadas nas Declarações de Importação, nas quais a ANTARES constou como adquirente da mercadoria importada.

Ademais, registre-se que a empresa ANTARES após intimações e reintimações ofereceu à fiscalização a escrituração contábil referente aos anos de 2009/2010, bem como os extratos bancários referentes ao período de maio/2009 a junho/2010 e agosto/2010 a novembro/2010 possibilitando à fiscalização empreender as verificações necessárias para a perfeita compreensão dos fatos consignados no já referenciado relatório fiscal.

Verifica-se que todo o procedimento fiscalizatório correu sob o trilho da legalidade, com ciência das fiscalizadas de todos os atos de fiscalização, inclusive com assinatura de seus representantes legais.

A respeito do sigilo de documentos e livros relacionados a obrigações tributárias, a jurisprudência assente do Superior Tribunal de Justiça (STJ) tem orientação no sentido de que documentos e livros relacionados com as obrigações tributárias não estão protegidos por nenhum tipo de sigilo e são, inclusive, de apresentação obrigatória por ocasião das atividades fiscais, sendo passíveis de exame e apreensão pela administração fazendária, conforme se verifica no RHC 8.679/SC e no HC 18.612/RJ.

Ademais, o precedente invocado pelo Recorrente, relativo ao HC 82.788-8/RJ, julgado no Supremo Tribunal Federal, pressupõe o ingresso forçado, contra a vontade do dono do estabelecimento, com recurso à violência ou à força - o que não se verificou, visto não haver nos autos qualquer prova de que o acesso dos Auditores- Fiscais tenha sido rechaçado em algum momento.

Quanto ao precedente invocado do HC 80.949/RJ, julgado pelo STF, o mesmo se refere a comunicações telefônicas, especialmente à instalação de grampos, e não ao acesso a e-mails presentes nos sistemas e meios magnéticos apreendidos.

Ante os argumentos fundantes acima expendidos, conclui-se pela admissibilidade, no processo administrativo, da prova documental trazida pela fiscalização, uma vez que foi obtida por meio lícito, com observância das garantias constitucionais e da legislação processual, inexistindo assim qualquer ofensa aos incisos LV e LVI do art. 5º da Constituição Federal, rejeitando-se de plano a nulidade suscitada pela Recorrente.

c) Da existência do bis in idem em relação à multa do art. 88 da MP nº 2.158-35/2001.

Alega o Recorrente que há *bis in idem* entre a Multa do Controle Administrativo (parágrafo único do artigo 88 da MP nº 2.158-35/2001) e a Multa pecuniária substitutiva do perdimento (parágrafo 3º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976).

Nesse caso, correta a alegação do Recorrente. Há que se verificar, na aplicação das sanções, a regra da especificidade, conforme o §1º-A do art. 703 do RA/2009 deixa especialmente claro, em relação às multas analisadas:

Art. 703. Nas hipóteses em que o preço declarado for diferente do arbitrado na forma do art. 86 ou do efetivamente praticado, aplica-se a multa de cem por cento sobre a diferença, sem prejuízo da exigência dos tributos, da multa de ofício referida no art. 725 e dos acréscimos legais cabíveis (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 88, parágrafo único). (Redação dada pelo Decreto nº 7.213, de 2010).

§ 1º-A Verificando-se que a conduta praticada enseja a aplicação tanto de multa referida neste artigo quanto da pena de perdimento da mercadoria, aplica-se somente a pena de perdimento. (Incluído pelo Decreto nº 8.010, de 2013) (grifei)

§2º O disposto neste artigo não prejudica a aplicação da penalidade referida no inciso VI do art. 689, na hipótese de ser encontrada, em momento posterior à aplicação da multa, a correspondente fatura comercial falsificada ou adulterada. (Redação dada pelo Decreto nº 7.213, de 2010).

No mesmo sentido, é a solução da Coordenação-Geral de Contencioso Administrativo e Judicial – Cocaj, conforme Consulta Interna nº 01/2013, *verbis*:

(...) A rigor, a multa equivalente a cem por cento sobre a diferença de preços só deve ser aplicada para as demais situações que não caracterizem dano ao Erário e desde que este dano só venha a exteriorizar-se em momento posterior à aplicação dessa penalidade.(...)

A partir do que foi dito acima, compartilha-se da conclusão do Julgador Ricardo Serra Rocha de que o entendimento mais acertado é que nos casos de dano ao Erário, a penalidade a ser aplicada deve ser a pena de perdimento ou, como consequência, sua multa pecuniária substitutiva, ***não sendo estas cumuladas com a multa prevista pelo parágrafo único do artigo 88 da MP nº 2.158-35/2001, nem tampouco substituídas pela referida reprimenda.***

Tal afirmativa fica claro ao fugirmos de uma interpretação rasa do art. 633 e 634, I do RA/2002, que dava a entender - à primeira vista - que tais multas poderiam ser cumuladas, senão vejamos:

Art. 633. Aplicam-se, na ocorrência das hipóteses abaixo tipificadas, por constituírem infrações administrativas ao controle das importações, as seguintes multas (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 169 e § 6º, com a redação dada pela Lei nº 6.562, de 18 de setembro de 1978, art. 2º):

I - de cem por cento sobre a diferença entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado na importação ou entre o preço declarado e o preço arbitrado (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 88, parágrafo único);

Art. 634. As infrações de que trata o art. 633 (Lei nº 6.562, de 1978, art. 3º):

I - não excluem aquelas definidas como dano ao Erário, sujeitas à pena de perdimento;

(...)

Parágrafo único. Para os efeitos do inciso I, as multas relativas às infrações administrativas ao controle das importações somente poderão ser lançadas antes da aplicação da pena de perdimento da mercadoria.

Como se vê em leitura mais atenta, o parágrafo único do art. 634 já assentava que a multa do parágrafo único art. 88 da MP 2.158-34/2001 somente poderá ser aplicada **antes** da pena de perdimento, de modo que, se constatado que o caso é punível com ela, esta deverá ser aplicada, vedando-se a cumulação de punições.

Ainda que não se reconheça a procedência do argumento delineado, há que se reconhecer a **retroatividade benigna** do §1º-A do art. 703 do RA/2009, de modo que a penalidade a ser aplicada na ocorrência de dano ao Erário deve ser a pena de perdimento ou, sua multa substitutiva.

Desse modo, **afasto a aplicação da multa do parágrafo único do art. 88 da MP 2.158-34/2001, decorrente de subfaturamento.**

d) Da nulidade por vício formal de ausência de motivação

Alega o Recorrente que não há motivação em provas inidôneas para a imputação de interposição fraudulenta na importação.

Tal alegação foi trazida pelo Recorrente apenas em seu Recurso Voluntário, estando, devendo a matéria não ser conhecida com fulcro no art. 58 do Decreto 7.574/2011 (Art.58.*Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.*).

A despeito disso, como enfrentado acima, há farta produção probatória idônea, apta a fundamentar - pelo menos *aprioristicamente*, já que o mérito será enfrentado adiante - a autuação fiscal.

e) Da nulidade por ausência da individualização da pena

Alega o Recorrente nulidade por ausência da individualização das penas.

Tal alegação foi trazida pelo Recorrente apenas em seu Recurso Voluntário, estando, devendo a matéria não ser conhecida com fulcro no art. 58 do Decreto 7.574/2011 (Art.58.*Considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.*).

Todavia, conforme se verifica no TVF em fls. 987-995, o Auditor-Fiscal fez a individualização das penas em relação aos sujeitos passivos, ainda que em relação a certas multas tal imputação tenha se dado equivocadamente, como verificado anteriormente.

Não há uma imputação genérica que prejudique o direito de defesa dos Contribuintes, mas uma aplicação individualizada das penas, o que afasta a alegação de nulidade.

II) Do Mérito

a) Da existência de *bis in idem* em relação à multa do art. 33 da Lei nº

11.488/2007

Alega o Recorrente a existência de *bis in idem* na aplicação das multas administrativas, pois entende que se neste processo lhe é cobrada a multa do artigo 33 da Lei nº 11.488, de 2007, por cessão de nome, não caberia a aplicação, pelos mesmos fatos, da multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, conforme previsto no art. 23, inc. V e § 3º, do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976. Alega, ademais, que a multa por cessão de nome deveria preponderar sobre a multa da interposição fraudulenta.

Este tema, assaz polêmico, foi enfrentado com acerto pelo Conselheiro Fernando Luiz Da Gama D'Eça, no Processo n. 10314.724447/201230, Acórdão n. 3402002.362, com razões às quais adiro aqui:

Por derradeiro, entendo que com o advento da multa de 10% instituída pelo art. 33 da Lei nº 11.488/07 aplicável à hipótese de pessoa jurídica que ceder o nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários – 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, somente aplicável ao real comprador, interveniente ou responsável pela operação de importação, oculto “mediante fraude ou simulação”.

A aplicação cumulativa dessas sanções sobre a importadora ostensiva não somente viola o princípio da especialidade, como constitui um ilegal bis in idem.

Realmente, tratando-se de dispositivos legais que tipificam uma única conduta - “acobertamento” ou “ocultação” dos reais intervenientes ou beneficiários das operações de comércio exterior, evidenciase o conflito aparente de normas, que impõe a observância do princípio da especialidade que por sua vez determina a prevalência da norma especial, não sendo lícito ao fisco cumulá-la ou agravá-la sequer pela via transversa de suposta solidariedade em penalidade aplicada a outro infrator, pois como expressamente determina o art. 100 do Decretolei nº 37/66, “in verbis”:

“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.”

Considerando que para a caracterização dos atos típicos de interposição fraudulenta “há necessidade de dois sujeitos de direito distintos” (cf. Acórdão nº 320100398 da 1ª TO da 2ª Turma da 3ª Seção do CARF, Rec. nº 140.698, Proc. nº 12466 004068/200673, em sessão de 08/12/10, Rel. Cons. Alfredo Ribeiro Nogueira; cf. tb. Acórdão nº 320100.515 da 1ª TO da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF, Rec. nº 344.701, Proc. nº 10936.000499/200813, em sessão de 01/07/10, Rel. Cons. Luciano Lopes de Almeida Moraes), parece evidente que a única multa aplicável à Recorrente seria a de 10% instituída pelo art. 33 da Lei nº 11.488/07, prevista para quem ceder o nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários, caso não fosse elidida a presunção de interposição fraudulenta de terceiros pela suposta “não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados” (art. 23, § 2º do Decretol nº 1455/76, na redação da Lei nº 10.637, de 30.12.2002).

Nesse sentido já decidiu esta C. Turma como se pode ver da seguinte e elucidativa ementa:

“ (...).

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 Decretol nº 1455/76, sob pena de ilegal bis in idem.” (cf. Acórdão nº 3402002.262 da 2ª TO da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF, Proc. nº 10314.724447/201230, em sessão de 23/04/14, Rel. Gilson Macedo Rosenburg Filho)

Ressalto ainda que tal entendimento em nada contradiz o quanto disposto no artigo 727, §3º do Regulamento Aduaneiro, cujo conteúdo estabelece que:

Art. 727. Aplica-se a multa de dez por cento do valor da operação à pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas ao acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários ([Lei nº 11.488, de 2007, art. 33, caput](#)).

(...)

§ 3º A multa de que trata o caput não prejudica a aplicação da pena de perdimento às mercadorias na importação ou na exportação. (grifei)

Ou seja, com advento do artigo 33 da Lei nº 11.488/07, esta passou a ser a multa aplicável ao importador ostensivo, com a permanência da perda de perdimento como

penalidade atribuída ao importador oculto, conforme art. 23, inciso V e §3º do Decreto-lei n. 1.455/76. Vale dizer, a multa de 10% do valor da operação pela cessão de nome *não prejudica* a pena de perdimento das mercadorias na importação ou exportação, justamente como impõe o §3º do artigo 727 do Regulamento Aduaneiro. De fato, ambas as penalidades serão aplicáveis em caso de constatação de interposição fraudulenta, contudo sendo cada qual imposta para o respectivo infrator das normas aduaneiras, e não conjuntamente para um único sujeito passivo.

Portanto, não se aplica a penalidade imposta pelo artigo 23, inciso V e §3º do Decreto-lei n. 1.455/76 ao importador ostensivo, mas sim aquela de 10% do valor da operação peça cessão de nome (artigo 33 da Lei nº 11.488/07), devendo, portanto, ser cancelada a presente autuação fiscal enquanto lhe imputa a multa equivalente à pena de perdimento das mercadorias importadas.

Além disso, há que se reconhecer que a mesma deve incidir exclusivamente sobre a empresa que cedeu seu nome para a operação de interposição fraudulenta, como o próprio *caput* do art. 727 do Regulamento Aduaneiro deixa claro.

Desse modo, a Multa de cessão de nome deve ser aplicada de **modo exclusivo** àquela pessoa jurídica que cedeu o nome não havendo falar **em solidariedade** das demais pessoas jurídicas apontadas, quais sejam: Actisa Comércio de Materiais Ltda., Partner Trading Importação e Exportação Ltda., e Indianara Tavares Costa ME.

Com a vigência da Lei nº 11.488/2007, nos casos que ela especifica, não há mais que se aplicar o disposto no art. 81 da Lei nº 9.430/96, relativa à declaração de inaptidão de CNPJ, pois o legislador assim o prescreveu por considerar a Multa por cessão de nome uma reprimenda menos danosa do que a declaração de inaptidão de CNPJ, certamente, por não ocasionar ao menos de modo direto uma descontinuidade nas atividades empresariais da apenada.

Portanto, o sentido da lei é que a Multa de cessão de nome foi estabelecida para ser utilizada no lugar da declaração de inaptidão de CNPJ nos casos em que especifica, devendo ser destinada exclusivamente à pessoa jurídica que cedeu seu nome. Nesse sentido é a Solução de Consulta Interna nº 9 - COSIT de 22/04/2014, ao tratar da qualificação dos sujeitos passivos envolvidos na interposição fraudulenta na importação:

*15. Vê-se que, no caso de importação com interposição fraudulenta, tanto o importador oculto como o ostensivo possuem relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador da obrigação principal. Embora a operação seja formalmente registrada em nome da interposta pessoa, em regra, é o real interessado quem toma a iniciativa e impulsiona o processo de importação. **Portanto, ambos podem ser qualificados como contribuintes dos tributos e penalidades incidentes, exceto quanto à multa por cessão do nome, que é específica do importador ostensivo.***

(...)

Conclusão

(...)

18.1 Na importação realizada com interposição fraudulenta de terceiro, em que for identificado o real adquirente da mercadoria, tanto o importador oculto como o ostensivo

podem ser qualificados como contribuintes dos tributos e penalidades incidentes na operação, exceto em relação à multa por cessão do nome, que é específica da interposta pessoa.

Portanto, há no caso erro na identificação do sujeito passivo da infração relativa ao art. 33 da Lei nº 11.488/07, devendo tal multa incidir apenas sobre a PARTNER (importadora ostensiva) e a ANTARES (adquirente ostensiva), que se interpuseram no intuito de ocultar a ACTISA (real adquirente), cedendo indevidamente os próprios nomes, devendo ser autuadas em Autos de Infração individualizados, pela Multa por cessão de nome.

Diferentemente do alegado pelo Recorrente no seu Recurso Voluntário, tal vício não determina a nulidade do Auto de Infração, mas apenas a exclusão daqueles a quem a multa foi indevidamente estendida. Além disso, não há qualquer dúvida quanto a aplicação das sanções que justifique a invocação do art. 112 do CTN, alegado genericamente pela Recorrente em sua peça.

As duas sanções coexistem em relação àqueles que cederam seu nome para acobertar os reais intervenientes ou beneficiários, devendo ser excluída em relação aos demais.

Desse modo, **voto pela exclusão da multa por cessão de nome em relação aos sujeitos passivos ACTISA e INDIANARA.**

Por fim, frise-se que não cabe à autoridade administrativa graduar a multa do art. 33 da Lei nº 11.488/07.

A cominação de uma penalidade *ex vi* do art. 97 do CTN está inserida nas hipóteses adstritas à reserva legal, estando a fixação de seu *quantum* pela autoridade julgadora permitida somente nas hipóteses acima discriminadas, logo não dispõe essa autoridade julgadora de competência para requantificar a multa ora exigida em face da proporcionalidade arguida pela defesa, visto a que o artigo 33 da Lei nº 11.488, de 2007 como norma cogente fixa o percentual sobre o valor da operação e o valor mínimo para sua cominação, logo não há respaldo legal para que seja acatada a tese quanto à proporcionalidade suscitada pela defesa.

b) Da ausência de solidariedade quanto às multas

Alega o Recorrente que não há que se falar em solidariedade passiva das empresas no caso de multas, tendo em vista o art. 124 do CTN.

Todavia, não há que se olvidar que a lei aduaneira definiu as relações entre os coobrigados no caso de infrações conforme a seguir indicado:

Decreto-Lei nº 37, de 1966:

Art.95 - Respondem pela infração:

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

[...]

- a pessoa natural ou jurídica, em razão do despacho que promover, de qualquer mercadoria.
- conjunta ou isoladamente, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001).

Decreto nº 6.759, de 2009:

Art.674.Respondem pela infração (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 95):

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

[...]V- conjunta ou isoladamente, o importador e o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por conta e ordem deste, por intermédio de pessoa jurídica importadora (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 95, inciso V, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 78); e (grifei)

[...]Parágrafo único. Para fins de aplicação do disposto no inciso V, presume-se por conta e ordem de terceiro a operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos deste, ou em desacordo com os requisitos e condições estabelecidos na forma da alínea “b” do inciso I do §1º do art. 106 (Lei nº 10.637, de 2002, art. 27; e Lei nº 11.281, de 2006, art. 11, §2º).

Portanto, o instituto da solidariedade não está afeto apenas à co-responsabilidade quanto ao pagamento do tributo mas também com relação ao vínculo obrigacional entre os coobrigados responsáveis pela prestação pecuniária decorrente do cometimento de infrações, conforme definido em lei como acima exposto.

Caracterizada a responsabilidade solidária da empresa ANTARES, e das demais empresas que integram o pólo passivo visto que restou demonstrada a forma de participação de cada uma delas no cometimento dos ilícitos praticados, resta igualmente configurado o vínculo de responsabilidade quanto às infrações já demonstradas.

Naturalmente, a responsabilidade solidária cinge-se à multa decorrente do art. 23, inc. V e § 3º, do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, e não as demais, que foram tratadas anteriormente.

c) Da existência de subfaturamento.

Quanto à existência de subfaturamento na DI nº 10/0361339-1, de 05/03/2010, destacou a fiscalização que:

A mercadoria importada compreende 2.073,6 m2 de revestimento cerâmico (porcelanato) em diversas dimensões e referências, no valor FOB de US\$ 14.204,16, correspondendo ao valor aduaneiro de R\$ 36.956,35. São documentos instrutivos do despacho aduaneiro, as faturas comerciais nºs LG-10021A e LG- 10021B, de 28/01/2010 (fls.

410-411), packing lists de mesmo número (fls. 413-413) e o Conhecimento de transporte nº ENZEA1001029, de 28/01/2010 (fls. 414-415). O pagamento da mercadoria ao exportador foi efetuado em 18/01/2010, conforme Contratos de Câmbio nº 10/000836, no valor de US\$ 7.464,96 (fls. 181184), e 10/000837, no valor de US\$ 9.849,60 (fls. 185-188), num total de US\$ 17.344,56 (valor superior ao declarado, por ter ocorrido subfaturamento, conforme será demonstrado). Os referidos contratos foram celebrados pela PARTNER TRADING, na condição da importadora, (gn).

Fatura nº	Referência	Dimensões em mm	Quantidade em M2	Preço unitário FOB US\$	Montante US\$
LG-10021A	CO8002	800x800	1.036,80	7,15	7.413,12
LG-10021B	CCK8110	800x800	1.036,80	6,55	6.791,04
				TOTAL	14.204,16

Os câmbios contratados em 18/01/2010 foram amparados justamente por estas proformas. O Contrato nº 10/000837, de US\$ 9.849,60 corresponde a Proforma nº LG-10012A, e o Contrato nº 10/000836, de US\$ 7.464,96 corresponde a Proforma nº 10012B. Tal fato demonstra que são esses os preços de venda acordados.

Proforma nº	Referência	Dimensões em mm	Quantidade em M2	Preço unitário FOB US\$	Montante US\$
LG-10012A	CO8002	800x800	1.036,80	9,50	9.849,60
LG-10012B	CCK8110	800x800	1.036,80	7,20	7.464,96
				TOTAL	17.314,56

No caso da operação de importação relativa à DI nº 10/0361339-1, de 05/03/2010, constatou-se a ocorrência de subfaturamento. O despacho aduaneiro encontra-se amparado por duas faturas comerciais:

Nas faturas comerciais ou na DI não consta o nome do fabricante, mas sabe-se que não é o exportador, posto que este é de Hong Kong e a mercadoria é proveniente da China. Porém, nas faturas proformas correspondentes consta que o fabricante é FOSHAN LUNGO CERAMICS CO. LTD. Na DI nº 09/1631151-6, de que trata o item 5.2, a importação foi efetuada diretamente da FOSHAN LUNGO CERAMICS e, entre as referências importadas, consta a ref. 2- CCK8110, nas dimensões 800x800mm, adquirida ao preço unitário de US\$ 8,20/m2. Já na importação em questão, que teria ocorrido com a intervenção de uma terceira empresa sediada em Hong Kong, o preço do produto de mesma referência reduziu-se de US\$ 8,20 para US\$ 6,55/m2.

Em mensagem do dia 15/01/2010, enviada pela ACTISA à PARTNER, estavam anexadas as faturas proformas de números LG-1012A e LG-1012B, emitidas por FAVOUR WORLD

INTERNATIONAL. Nesses documentos, os preços são superiores:

Os câmbios contratados em 18/01/2010 foram amparados justamente por estas proformas. O Contrato nº 10/000837, de US\$ 9.849,60 corresponde a Proforma nº LG-10012A, e o Contrato nº 10/000836, de US\$ 7.464,96 corresponde a Proforma nº 10012B. Tal fato demonstra que são esses os preços de venda acordados.

Além disso, foram localizadas trocas de mensagens entre MARCELO/ACTISA e HENRY HUO (fls. 569-570), do departamento de exportação da empresa FOSHAN LUNGO CERAMICS, relativas à operação. Em 28/01/2010 (data do embarque no exterior), HENRY HUO envia para MARCELO o rascunho do conhecimento de transporte e cópia das faturas para verificação.

Com razão o juízo *a quo*, no arbitramento do valor aduaneiro diante da constatação da fraude, como por ele explicitado nos termos abaixo reproduzidos:

O Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio - GATT 1994, constante do Anexo 1-A ao Acordo Constitutivo da Organização Mundial de Comércio (OMC), comumente conhecido como Acordo de Valoração Aduaneira (AVA), foi concebido para ser aplicado nas operações legítimas e leais de comércio, nas quais, segundo a acusação da fiscalização, as do presente caso concreto não se enquadram.

Assim, o AVA remete para a legislação de cada país o tratamento a ser dado nos casos de prática de infrações ou crimes.

No Brasil, o art. 88 da Medida Provisória (MP) nº 2.158-35, de 2001, determina expressamente a valoração das mercadorias, segundo os critérios que especifica, quando da ocorrência de fraude, sonegação ou conluio com a seguinte redação:

Art. 88. No caso de fraude, sonegação ou conluio, em que não seja possível a apuração do preço efetivamente praticado na importação, a base de cálculo dos tributos e demais direitos incidentes será determinada mediante arbitramento do preço da mercadoria, em conformidade com um dos seguintes critérios, observada a ordem seqüencial:

I - preço de exportação para o País, de mercadoria idêntica ou similar;

II - preço no mercado internacional, apurado:

a) em cotação de bolsa de mercadoria ou em publicação especializada;

b) de acordo com o método previsto no Artigo 7 do Acordo para Implementação do Artigo VII do GATT/1994, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 30, de 15 de dezembro de 1994, e promulgado pelo Decreto nº 1.355, de 30 de dezembro de 1994, observados os dados disponíveis e o princípio da razoabilidade; ou c) mediante laudo expedido por entidade ou técnico especializado.

Parágrafo único. Aplica-se a multa administrativa de cem por cento sobre a diferença entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado na importação ou entre o preço declarado e o preço arbitrado, sem prejuízo da exigência dos impostos, da multa de ofício prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e dos acréscimos legais cabíveis.

Nesse contexto, observa-se pelos excertos acima transcritos do relatório da fiscalização, que a infração constatada e demonstrada no presente auto de infração ficou tipicamente caracterizada pelo **subfaturamento** nas operações de importação, haja vista a declaração de preço inferior ao efetivamente praticado, na medida em que restou constatado pela fiscalização a existência de *proformas invoices*, utilizadas para fechamento do câmbio em valor superior ao valor declarado na DI respectiva, cujas faturas que a instruíam com idênticas referências da mercadoria importada, consignavam valor inferior, restando assim caracterizada a falsificação documental dos documentos instrutórios do despacho, com o intuito de alterar preços e outras informações, como o nome do nome do exportador.

Assim, na importação analisada pela fiscalização, restou demonstrado que os valores declarados na DI são inferiores aos valores efetivamente praticados, conforme apurado através as faturas proformas de números LG-1012A e LG-1012B, emitidas por FAVOUR WORLD INTERNATIONAL.

É importante assinalar que não houve a comparação de valores com uma DI de importação anterior para fundamentar a existência de subfaturamento, apenas como reforço argumentativo mencionou a fiscalização essa DI visto tratar-se de mesmo fabricante e idênticas mercadorias:

Porém, nas faturas proformas correspondentes consta que o fabricante é FOSHAN LUNGO CERAMICS CO. LTD. Na DI nº 09/1631151-6, de que trata o item 5.2, a importação foi efetuada diretamente da FOSHAN LUNGO CERAMICS e, entre as referências importadas, consta a ref. 2-CCK8110, nas dimensões 800x800mm, adquirida ao preço unitário de US\$ 8,20/m². Já na importação em questão, que teria ocorrido com a intervenção de uma terceira empresa sediada em Hong Kong, o preço do produto de mesma referência reduziu-se de US\$ 8,20 para US\$ 6,55/m².

Restou assim caracterizada a prática de subfaturamento, por meio de declarações inexatas, inclusive, de falsificações dos documentos instrutórios das DIs.

Desse modo, não procedem as alegações do Recorrente a esse respeito.

d) Da ocorrência da interposição fraudulenta

Em primeiro lugar, deve-se frisar que o Recorrente sequer esboça alguma defesa técnica acerca da interposição fraudulenta caracterizada no Auto de Infração e suas peças anexas, tampouco apresentando qualquer elemento probatório contrário ao **farto** caderno probatório levantado na atividade fiscalizatória.

Em sua defesa, limita-se a alegar que a narrativa do TVF é frágil e inverídica, reafirmando a idoneidade e valor probatório dos documentos contábeis, e que os recursos utilizados na importação são pertencentes à Recorrente.

Compulsando a decisão *a quo*, verifica-se que não apenas o TVF foi excepcionalmente minucioso, como também a decisão da DRJ foi especialmente analítica, apontando precisamente os elementos caracterizadores da interposição para cada uma das DIs sob análise.

Esclarece a fiscalização:

Através de mensagens de correio eletrônico coletadas por ocasião da diligência realizada na PARTNER TRADING é possível reconstituir a sequência de ações que deram origem à parceria entre a PARTNER TRADING, a ACTISA e a ANTARES, com objetivo de efetuar importações de mercadorias adquiridas pela ACTISA, declarando-se falsamente se tratar de aquisições efetuadas pela ANTARES.

De fato, verifica-se farta quantidade de mensagens eletrônicas trocadas entre as empresas autuadas, revelando o esquema praticado para a interposição, com vistas à chegada da mercadoria à ACTISA, a real adquirente.

A Recorrente teve sua insuficiência de recursos demonstrada na decisão *a quo* nos seguintes termos:

Como demonstrado pela fiscalização, em análise minudente dos lançamentos contábeis da empresa ANTARES relativos aos anos de 2009/2010, conforme item 6 do relatório fiscal, inclusive com a elaboração de planilhas demonstrando a situação financeira da citada empresa, bem como a análise para cada DI objeto deste processo quanto à contabilização da operação de importação, restou evidenciado:

a) durante a maior parte do período a ANTARES mantinha concomitantemente saldo negativo na conta corrente e empréstimos junto ao Banco do Brasil, enquanto declarava possuir valores vultosos na conta caixa;

b) não há qualquer lançamento contábil que demonstre que a empresa ANTARES adiantou recursos à PARTNER ou a SOULLER, dessa forma restou evidenciado que a empresa ANTARES utiliza o seu saldo de caixa para ocultar a origem dos recursos recebidos e para simular desembolso de recursos como se tivessem sido efetuados por ela, quando o foram por terceiro.

*Da análise do subitem 6.3 do relatório, relativo à **DI nº 10/0361339-1** esse fato está cabalmente demonstrado pela discrepância dos lançamentos contábeis na empresa PARTNER e ANTARES com relação à mesma operação, ficando evidente o intuito de dissimular o adiantamento de fato pela empresa ACTISA, real adquirente da operação de importação;*

c) que a escrituração contábil da ANTARES é inidônea, visto que elaborada com o intuito de dissimular os fatos e negócios efetivamente ocorridos, tal como discriminados com relação à cada DI nos subitens 6.1 a 6.6 do relatório, fazendo nesse caso

prova a favor do fisco, uma vez que os lançamentos contábeis foram efetuados sem observância das formalidades exigidas na legislação de regência, Decreto-Lei nº 486, de 1969, artigos 1º e 8º;

d) a empresa ANTARES é orientada a ocultar a origem dos recursos em suas contas correntes e na contabilidade. A PARTNER, por sua vez, se compromete a simular trocas de mensagens com os fornecedores estrangeiros "falando em nome" da ANTARES, com o objetivo de "fundamentar a compra", bem como encaminhar uma purchase order (pedido de compra,) ao fornecedor. Também fica claro que a ANTARES não efetuará qualquer pagamento sem antes receber a antecipação dos recursos financeiros. Desse modo, a ANTARES não corre qualquer risco na operação e será remunerada unicamente pelo fato de ceder seu nome para viabilizar importações de terceiros.

E acerca da documentação bancária asseverou:

Conforme se verifica, na maior parte do período, enquanto a conta CAIXA apresentava saldos elevados, a conta corrente bancária possuía saldo negativo e a ANTARES mantinha valores consideráveis de empréstimos bancários. Mesmo no período em que a conta corrente bancária apresentava saldo positivo seria totalmente injustificável a existência de empréstimos bancários, face à suposta existência de valores muito superiores a tais empréstimos no caixa da empresa. Constata-se que a situação financeira da empresa era, na verdade, precária, já que precisava manter empréstimos bancários e saldo negativo em conta corrente para financiar suas atividades, bem como que o saldo contábil da conta caixa é FICTÍCIO, pois ou a empresa não mantém recursos em espécie ou os mantém em quantia pouco significativa, apenas para pagamento de pequenas despesas. Resta demonstrado que a escrituração contábil da ANTARES é INIDÔNEA, elaborada para dissimular os fatos e negócios efetivamente ocorridos.

Diante dos fatos e provas acima explicitados ficou demonstrado pela fiscalização que a empresa ANTARES não tinha capacidade econômica para o pagamento, pela via cambial, da importação. Não tinha portanto suficiência de recursos, seja quanto à origem, disponibilidade ou transferência para promover as operações de comércio exterior através da DIs já identificadas no litígio em exame.

E quanto à interposição fraudulenta comprovada, adiro à fundamentação *a quo*, vazada nos seguintes termos:

Após a análise quanto à validade jurídica dos meios de prova utilizados pela fiscalização e constatado, a) que os recursos financeiros utilizados nas operações de importação não se originaram da empresa ANTARES; b) a antecipação de recursos pela empresa ACTISA (empresa que de fato promoveu as operações de importação, porque dela se originaram os recursos financeiros), cujos valores eram depositados em contas de pessoas físicas vinculadas às empresas PARTNER e ANTARES

restou demonstrado que a **PARTNER TRADING IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA** submeteu a despacho aduaneiro as Declarações de Importação n°s 09/1065368-7, 09/1631151-6, 10/0361339-1, 10/0502198-0, 10/0860638-5 e 10/1240520-8, declarando como adquirente das mercadorias a empresa **ANTARES COMÉRCIO E SERVIÇOS**, quando o efetivo adquirente responsável pela compra internacional e pelo aporte de recursos financeiros foi a **ACTISA COMÉRCIO DE MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO LTDA** (adquirente oculta nas respectivas operações de importação). Essas três empresas, juntamente com a **SOULLER ASSESSORIA (INDIANARA TAVARES COSTA ME** que também recebia depósitos da empresa **ACTISA** para dissimular a verdadeira importação), **em conluio**, promoveram importações mediante **INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA**, dissimulando o negócio jurídico verdadeiramente ocorrido.

A ocultação do real adquirente (empresa **ACTISA**) na espécie dos autos restou explicitada por um encadeamento de ações de natureza simulatória que tiveram o intuito de dissimular a real operação e consequentemente a real adquirente da mercadoria, pressuposto fático que se subsume ao tipo legal disposto no artigo 23, inciso V, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, com redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002.

As ações perpetradas com vistas a ocultar a empresa que efetivamente promoveu a importação das mercadorias através das citadas DIs foram efetivadas através de falsa declaração a Aduana dos reais intervenientes na operação de comércio exterior, além de falsidade documental quanto aos documentos de instrução das referidas DIs, situação que se enquadra no conceito de fraude e conluio, por força do art. 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 1964.

Note-se que o elemento subjetivo da conduta das autuadas visando mascarar perante a Aduana a real transação ocorrida, fica evidenciado não apenas nos lançamentos contábeis e na pulverização da antecipação de recursos nas contas das pessoas físicas visando impedir ao fisco a identificação da origem dos recursos utilizados, mas bem explicitados pelos excertos das mensagens eletrônicas, colacionadas nos autos e parcialmente já reproduzidas no presente voto que exteriorizam o modus operandi utilizado e a participação das empresas que compõem o polo passivo na prática da ocultação da verdadeira adquirente das mercadorias.

Portanto, não restam dúvidas da ocorrência da interposição fraudulenta na importação pelas autuadas.

III) Conclusão

Ante o exposto, dou PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário para:

a) De ofício, excluir a **PARTNER** do polo passivo em razão de vício na notificação do Auto de Infração.

b) Excluir a aplicação da multa substitutiva do perdimento à importadora ostensiva, aplicando-se a ela apenas a multa por cessão de nome.

c) Excluir a multa por cessão de nome em relação aos sujeitos passivos ACTISA e INDIANARA.

d) Afastar a aplicação da multa do parágrafo único art. 88 da MP 2.158-34/2001, decorrente de subfaturamento.

e) Manter a autuação quanto as demais pontos.

É como voto.

Relator Carlos Augusto Daniel Neto - Relator

Voto Vencedor

Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, Redatora Designada

Na sessão de julgamento deste processo ousei divergir do Ilustre Relator, no que fui acompanhada por outros conselheiros, somente quanto à parte dos recursos voluntários que ele daria provimento parcial (itens "a" a "d" da Conclusão do Voto Vencido acima).

i) Responsabilidade da empresa PARTNER:

Sobre a intimação no processo administrativo fiscal, assim estabelece o art. 23 do Decreto nº 70.235/72:

Art. 23. Far-se-á a intimação:

(...)

II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

(...)

§ 1º Quando resultar improficuo um dos meios previstos no caput deste artigo ou quando o sujeito passivo tiver sua inscrição declarada inapta perante o cadastro fiscal, a intimação poderá ser feita por edital publicado: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

(...)

§ 2º Considera-se feita a intimação:

§ 4º Para fins de intimação, considera-se domicílio tributário do sujeito passivo: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

I - o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária; e (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

(...)

No caso concreto, a empresa PARTNER foi regularmente intimada, por via postal, **no endereço por ela fornecido à Receita Federal para fins cadastrais** (vide extrato do seu CNPJ nos autos), tanto do auto de infração como da decisão de primeira instância, sendo que, neste último caso, diante da recusa de recebimento, foi efetuada a intimação editalícia, como se vê, tudo em conformidade com o disposto no dispositivo transcrito acima.

Também não há qualquer discrepância com o disposto no art. 127 do CTN, vez que não há que se falar em "falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário", quando a própria contribuinte forneceu o endereço à Receita Federal no cadastro do seu CNPJ. Nessa esteira, bem esclarece Paulo de Barros Carvalho (*Curso de Direito Tributário*, 8ª ed., São Paulo: Saraiva, 1996, p. 210) que: "Todas as comunicações fiscais, de avisos e esclarecimentos, bem como os atos, propriamente, de intercâmbio procedimental - intimações e notificações - serão dirigidas àquele lugar escolhido, que consta dos cadastros das repartições tributárias, e onde o fisco espera encontrar a pessoa, para a satisfação dos mútuos interesses."

Assim, foi plenamente regular as intimações efetuadas à empresa PARTNER no âmbito do presente processo administrativo, não havendo qualquer nulidade nesse aspecto. Ademais, não poderia a Administração tributária, que agiu em conformidade com a lei, restar prejudicada pela falta do cumprimento pela própria contribuinte de seu dever de manter as suas informações cadastrais atualizadas perante o órgão público.

ii) Multa por cessão de nome:

Alega a recorrente a existência de *bis in idem* na aplicação da multa por cessão de nome, prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, conjuntamente com a multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, veiculada pelo art. 23, inc. V e § 3º, do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976.

Em matéria de infrações administrativas no âmbito aduaneiro, a pessoa física ou jurídica pode ser punida como agente direto da infração, que praticou a ação ilícita ou incorreu na omissão ilícita, nos termos do art. 94 do Decreto-lei nº 37/66, ou como "responsável" pela infração, em conformidade com o disposto no art. 95 desse Decreto-lei:

Art. 94 - Constitui infração toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, que importe inobservância, por parte da pessoa natural ou jurídica, de norma estabelecida neste Decreto-Lei, no seu regulamento ou em ato administrativo de caráter normativo destinado a completá-los.

§ 1º - O regulamento e demais atos administrativos não poderão estabelecer ou disciplinar obrigação, nem definir infração ou cominar penalidade que estejam autorizadas ou previstas em lei.

§ 2º - Salvo disposição expressa em contrário, a responsabilidade por infração independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Art. 95 - Respondem pela infração:

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

II - conjunta ou isoladamente, o proprietário e o consignatário do veículo, quanto à que decorrer do exercício de atividade própria do veículo, ou de ação ou omissão de seus tripulantes;

III - o comandante ou condutor de veículo nos casos do inciso anterior, quando o veículo proceder do exterior sem estar consignada a pessoa natural ou jurídica estabelecida no ponto de destino;

IV - a pessoa natural ou jurídica, em razão do despacho que promover, de qualquer mercadoria.

V- conjunta ou isoladamente, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

VI - conjunta ou isoladamente, o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora. (Incluído pela Lei nº 11.281, de 2006)

No caso dos autos, trata-se da possibilidade de cumulação da *multa por cessão de nome*, veiculada pelo artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, com a *multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria em face da ocultação do sujeito passivo na importação mediante fraude ou simulação*, prevista no art. 23, V, §§1º e 3º do Decreto-lei nº 1.455/76:

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.

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)

(...)

§ 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)

No caso da infração por *ocultação do sujeito passivo na importação mediante fraude ou simulação*, como não está expresso no art. 23, V do Decreto-lei nº 1.455/76, o agente direto da infração deve ser deduzido da conduta coibida por esse dispositivo, qual seja, a ocultação do sujeito passivo, daí se concluindo que o agente direto dessa infração é o *importador ostensivo*, que é quem efetivamente pratica a ação de "ocultar" o verdadeiro sujeito passivo na importação, sem prejuízo de outras pessoas poderem também responder por essa infração com fundamento do art. 95 do Decreto-lei nº 37/66, em especial, o adquirente da mercadoria na importação por sua conta e ordem ou o encomendante predeterminado, se for o caso.

Ocorre, no entanto, que na hipótese da aplicação da pena de perdimento às mercadorias, em que a fiscalização encontrá-las, não obstante o agente direto da infração prevista no art. 23, V do Decreto-lei nº 1.455/76 seja mesmo o importador ostensivo, como se disse acima, sendo a ele aplicada a penalidade, quem pode acabar ao final suportando o efeito dessa penalidade é o importador oculto - real adquirente da mercadoria no exterior, que será privado do seu uso e gozo.

Nessa esteira, é que o legislador ordinário optou por inserir no ordenamento jurídico a multa prevista no art. 33 da Lei 11.488/2007 com intuito de penalizar concretamente a conduta irregular do *importador ostensivo*, que cedeu seu nome a outrem, eis que ele poderia restar sem punição na hipótese de aplicação da pena de perdimento às mercadorias.

Com efeito, no caso da infração por *cessão de nome*, consta consignado no art. 33 da Lei nº 11.488/2007 que o agente direto da infração é a "A pessoa jurídica que ceder seu nome (...)", que é o *importador ostensivo*, sem prejuízo, obviamente, de outras pessoas poderem figurar no polo passivo do auto de infração com base no disposto no art. 95 do Decreto-lei nº 37/66, se for o caso.

Assim, independentemente de qualquer juízo de valor acerca de o importador ostensivo ser duplamente penalizado, entendo que a segunda multa, por *cessão de nome*, foi criada pelo legislador ordinário para conviver com a pena de perdimento das mercadorias e, em consequência, também a multa que lhe substitui, o que se confirma com o disposto no art. 727, §3º do Regulamento Aduaneiro/2009:

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).*

No Acórdão nº 3101-00.431 - 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, de 25 de maio de 2010, Redator designado Tarásio Campelo Borges, foi decidido que "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".

Também este Colegiado decidiu recentemente, por unanimidade, no Acórdão nº 3402-003.008– 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, de 26 de abril de 2016, Relator: Antonio Carlos Atulim, no sentido de que a multa por cessão de nome não prejudica a aplicação da pena de perdimento ou a multa substitutiva ao perdimento.

Assim, configuradas as materialidades das duas infrações aduaneiras acima, não há como este Conselho Administrativo afastar a aplicação das penalidades respectivas aos seus agentes diretos e aos responsáveis pelas infrações.

iii) Multa administrativa pela diferença de preço:

Alega, sem razão, a recorrente que haveria *bis in idem* entre a Multa do Controle Administrativo (parágrafo único do artigo 88 da MP nº 2.158-35/2001) e a Multa pecuniária substitutiva do perdimento (parágrafo 3º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976).

Conforme disposto no §1º-A do art. 703 do RA/2009, abaixo transcrito, o que se veda é que a "conduta praticada", certamente ilícita, seja penalizada duas vezes, pelo perdimento ou pela multa administrativa pela diferença de preços:

Art. 703. Nas hipóteses em que o preço declarado for diferente do arbitrado na forma do art. 86 ou do efetivamente praticado, aplica-se a multa de cem por cento sobre a diferença, sem prejuízo da exigência dos tributos, da multa de ofício referida no art. 725 e dos acréscimos legais cabíveis (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 88, parágrafo único). (Redação dada pelo Decreto nº 7.213, de 2010).

*§ 1º-A Verificando-se que a **conduta praticada** enseja a aplicação tanto de multa referida neste artigo quanto da pena de perdimento da mercadoria, aplica-se somente a pena de perdimento. (Incluído pelo Decreto nº 8.010, de 2013) (negritei)*

§2ºO disposto neste artigo não prejudica a aplicação da penalidade referida no inciso VI do art. 689, na hipótese de ser encontrada, em momento posterior à aplicação da multa, a correspondente fatura comercial falsificada ou adulterada. (Redação dada pelo Decreto nº 7.213, de 2010).

O que tal dispositivo tutela é o princípio do *non bis in idem*, de que ninguém pode ser condenado duas ou mais vezes por uma mesma conduta, que é reconhecido pela doutrina como decorrência direta dos princípios constitucionais da legalidade, da tipicidade, do devido processo legal e da proporcionalidade.

A importação é um procedimento que envolve uma série de condutas dos intervenientes, importadores, transportadores e exportadores, as quais podem, eventualmente, ser puníveis quando importem inobservâncias de normas estabelecidas na legislação aduaneira. Com efeito, o §1º-A do art. 703 do RA/2009 não coíbe a aplicação concomitante das duas multas numa mesma importação, mas tão somente a dupla penalização de uma mesma conduta ilícita.

No presente caso, conforme se observa no Voto acima do Relator, configurou-se, de forma individualizada, as materialidades das duas condutas, de subfaturamento e de interposição fraudulenta, não sendo o caso de afastar a multa pela diferença de preços com base no §1º-A do art. 703 do RA/2009.

Assim, tendo em vista as divergências acima apontadas em relação ao Voto do Ilustre Relator, e acompanhando-o quanto aos demais pontos, voto no sentido de **negar provimento** ao recurso voluntário.

(assinatura digital)

Maria Aparecida Martins de Paula, Redatora Designada

Processo nº 10909.720484/2011-06
Acórdão n.º **3402-003.439**

S3-C4T2
Fl. 1.269
