



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

Processo n° 10909.721209/2015-25
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-004.347 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de agosto de 2017
Matéria Multa Aduaneira
Recorrente SPREAD ASSESSORIA EMPRESARIAL EIRELI - EPP e outros
Recorrida União

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 18/11/2011

Ementa:

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. TERMO DE INTIMAÇÃO DE CONTINUIDADE DO PROCEDIMENTO COM PRAZO SUPERIOR A SESENTA DIAS. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

A inexistência de termo de intimação para a continuidade de mandado de procedimento fiscal em prazo inferior a sessenta dias não implica a nulidade do auto de infração, mas apenas enseja o resgate da espontaneidade do contribuinte, exatamente como prevê o art. 7º, § 2º do Decreto 70.235/72, c.c. os artigos 14 e 15 da Instrução Normativa n. 3.104/11, vigente à época dos fatos.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PENA DE PERDIMENTO. PROVA

O acervo probatório formado nos autos, quando analisado como um todo orgânico, é suficiente para demonstrar a existência de interposição fraudulenta comprovada no caso em espécie, ensejando, pois, a incidência da pena de perdimento convertida em multa.

SANÇÃO POR INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA CUMULADA COM MULTA POR NÃO APRESENTAÇÃO DOS DOCUMENTOS ORIGINAIS INSTRUTIVOS DO DESPACHO ADUANEIRO. INEXISTÊNCIA DE "BIS IN IDEM".

Não há *bis in idem* entre as sanções prescritas no art. 33 da lei n. 11.488/07 e art. 23, inciso V do Decreto-lei nº 1455/76 com aquela capitulada no art. 70, inciso II, alínea "b", item 1 da lei nº 10.833/03, já que as duas primeiras visam reprimir a interposição fraudulenta, enquanto a última tem por escopo sancionar a não manutenção em boa guarda e ordem de documentos relativos às transações no comércio exterior.

INFRAÇÃO ADUANEIRA. RESPONSABILIDADE. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. MULTA SUBSTITUTIVA AO PERDIMENTO. MULTA PELA CESSÃO DE NOME.

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, ou como "responsável" pela infração, em conformidade com o disposto nos arts. 94 e 95 do Decreto-lei nº 37/66.

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 substitutiva prevista no art. 23, V, §§1º e 3º do Decreto-lei nº 1.455/76 ao agente direto da infração ou ao responsável.

RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO. REVEL. NÃO APRECIACÃO. COMPETÊNCIA CARF.

A competência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não é o julgamento de toda a matéria envolvida no processo administrativo fiscal, estando adstrita ao delimitado no art. 1º do Anexo I da Portaria MF nº 343/2015, que aprovou o Regimento Interno do CARF. Nessa esteira, não cabe às Turmas Ordinárias apreciar matéria que não seja atinente a um recurso de ofício ou a um recurso voluntário, no caso, a responsabilidade por infrações de pessoas que não interpuseram recurso voluntário.

Recurso voluntário negado

Crédito Tributário mantido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Diego Ribeiro (Relator), Thais De Laurentiis, Maysa Pittondo e Carlos Daniel Neto. Designada redatora para o voto vencedor a Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula.

(assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire - Presidente

(assinado digitalmente)

Diego Diniz Ribeiro - Relator

(assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula - Redatora Designada

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Jorge Freire, Pedro Sousa Bispo, Diego Diniz Ribeiro, Waldir Navarro Bezerra, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

1. Tendo em vista a acusação de interposição fraudulenta **comprovada**, foi imposto em desfavor da Recorrente *Spread Assessoria Empresarial EIRELI - EPP* ("Spread") pena de perdimento de mercadorias importadas, convertida em multa, nos termos do art. 23, inciso V, § 1º do Decreto-lei n. 1.455/76. Também foi exigida a multa de 5% sobre o valor aduaneiro da mercadoria pela não manutenção de documentos aduaneiros obrigatórios, capitulada no art. 70, inciso II, alínea "b", item 1, da Lei nº 10.833/03.

2. Não obstante, tais exigências foram estendidas de forma solidária aos sócios da Recorrente (*Fernando Saran Solon, Julio César Cardoso Silva e Juliano Vanhoni Sil*), bem como aos reais importadores e seus respectivos sócios, quais sejam, a empresa *New Nobreza Modas Ltda.*, cujos sócios são *Zongkuai Wu, Chunxiang Wang e Jiangyun Wei*, a empresa *Grande Nobreza Ltda-ME*, cujos sócios são *Mônica Zhang Qiong e Ping Zhang* e, por fim, a empresa *Nova Nobreza Comércio de Presentes Ltda - ME.*, cujo sócio é *Shilin Zhang*.

3. Segundo a acusação fiscal a Recorrente teria promovido, em nome próprio, a importação de relógios de pulso, retratados pela declaração de importação (DI) nº 11/2186961-2, de 18/11/2011. Acontece que, segundo a fiscalização, a Recorrente não seria a real importadora de tais mercadorias, papel este atribuído às empresas *Nova Nobreza e Grande Nobreza*.

4. Os fatos e provas invocados pela fiscalização que atestariam a infração alhures detalhada seriam os seguintes:

(i) a mercadoria importada embarcou na China em 31/08/2011, tendo por consignatária a empresa *New Nobreza Modas Ltda.* ("New Nobreza"). Tendo a carga chegado ao Brasil em 06/10/2011, a *New Nobreza* optou por promover o registro, em 17/10/2011, da DI nº 11/1960299-0 para promover a admissão da mercadoria no regime de entreposto aduaneiro, o qual permite a armazenagem de mercadoria estrangeira em recinto alfandegado com suspensão do pagamento dos tributos;

(ii) segundo a fiscalização, a empresa *New Nobreza* estava habilitada para operar no Siscomex na modalidade simplificada para importações de pequena monta, o que limitava os valores semestrais de importação ao montante de US\$ 150.000,00 (as importações em regime suspensivo de tributos, por não serem definitivas, não eram computadas para cálculo desse limite). Na hipótese, todavia, da empresa registrar a DI nº 11/1960299-0 de forma definitiva, o limite de US\$ 150.000,00 seria extrapolado, já que o valor da mercadoria importada era de US\$ 78.855,14;

(iii) diante deste quadro e segundo a fiscalização, *para contornar tal situação*, em 09/11/2011 a empresa *New Nobreza* deu origem ao processo administrativo nº 10814.727778/2011-18, por meio do qual requereu a alteração da modalidade de sua habilitação para "exclusivamente encomendante", o que lhe permitiria importar declarando-se mera encomendante de mercadoria adquirida por terceiros, motivo pelo qual não estaria mais sujeita ao limite de US\$ 150.000,00 semestrais, já que não empregaria recursos próprios nas operações de importação, mas sim de terceiros.

(iv) acontece que, ainda segundo a fiscalização, em 18/11/2011, o citado pedido de alteração da habilitação ainda não havia sido analisado, o que teria suscitado a empresa *New Nobreza* utilizar o nome da empresa *Spread* para nacionalizar a mercadoria que se encontrava no regime tributário suspensivo, procedimento permitido pela legislação em

vigor, desde que o terceiro - no caso a empresa *Spread* - adquirisse as mercadorias entrepostadas;

(v) assim, segundo a fiscalização, a empresa *Spread* teria apenas cedido seu nome à empresa *New Nobreza* para desembaraçar as mercadorias importadas, as quais, por sua vez, teriam como reais destinatários as empresas *Grande Nobreza* e *Nova Nobreza*;

(vi) por seu turno, a relação existente entre as empresas *Grande Nobreza* e *Nova Nobreza* com a empresa *New Nobreza* seria, aos olhos da fiscalização, decorrente de (a) todas as pessoas jurídicas ostentarem o signo "Nobreza" em sua razão social, (b) possuírem endereços próximos na cidade de São Paulo, no bairro do Bom Retiro (com distâncias inferiores a 200 metros), (c) todas possuírem sócios chineses com exceção de *Mônica Zhang Qiong*, e, ainda, (d) haver uma relação de parentesco entre uma das sócias da empresa *Nova Nobreza* com uma das sócias da *Grande Nobreza* (*Wang Dan* é filha de *Mônica Zhang Qiong*);

(vii) que documentos fiscais (DIPJ's e DIMOF's) referentes às empresas *Grande Nobreza* e *Nova Nobreza* atestam que no ano de 2012 a única operação empresarial perpetrada por tais pessoas jurídicas seriam aquelas referentes ao recebimento das mercadorias retratadas na DI aqui fiscalizada, o que levaria a conclusão de que tais bens foram adquiridos por tais empresas para, em última análise, atender interesses econômicos da empresa *New Nobreza*;

(viii) entre a internação das mercadorias no Brasil pela *Spread* e a sua remessa para as reais destinatárias teria ocorrido um curto prazo de tempo o que, somado a incapacidade física da empresa *Spread* em armazenar bens e, ainda, informações obtidas no seu "site", o qual atestaria que a empresa não seria uma comercial importadora, mas sim uma prestadora de serviço no comércio exterior, o que, inclusive, seria referendado pelo seu alvará de funcionamento (fls. 1.392), que tem como atividade principal a de "comissão de despachos", atestariam que a atividade da *Spread* seria de prestação de serviços no comércio exterior e não de comercial importadora; e, por fim

(ix) que o balanço patrimonial da *Spread*, por apresentar um patrimônio líquido negativo, atestaria a sua incapacidade financeira de operar no comércio exterior com recursos próprios.

5. Uma vez lavrada a autuação em face dos Recorrentes e demais solidários, foram apresentadas Impugnações pelas empresas *New Nobreza* (2.125/2130) *Spread* (fls. 2.140/2.160), *Nova Nobreza* (2.132/2.136), bem como pela pessoa física de *Julio Vanhoni Sil* (fls. 2.283/2.306).

6. Tais impugnações foram julgadas parcialmente procedentes pela DRJ de São Paulo (acórdão n. 16-070.669 - fls. 2.373/2.459), conforme se observa da ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 18/11/2011

Dano ao Erário por infração de ocultação do verdadeiro interessado nas importações, mediante o uso de interposta pessoa.

Pena de perdimento das mercadorias, comutada em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria.

O objetivo pretendido pelos interessados atentou contra a legislação do comércio exterior por ocultar o real adquirente das mercadorias estrangeiras e consequentemente afastá-lo de toda e qualquer obrigação cível ou penal decorrente do ingresso de tais mercadorias no país.

A atuação da empresa interposta em importação tem regramento próprio, devendo observar os ditames da legislação sob o risco de configuração de prática efetiva da interposição fraudulenta de terceiros.

A aplicação da pena de perdimento não deriva da sonegação de tributos, muito embora tal fato possa se constatar como efeito subsidiário, mas da burla aos controles aduaneiros, já que é o objetivo traçado pela Receita Federal do Brasil possuir controle absoluto sobre o destino de todos os bens importados por empresas nacionais.

A infração por não apresentação dos documentos originais instrutivos do despacho aduaneiro estaria cingida à importadora e aos seus sócios, não devendo ser exigida dos seguintes autuados por ausência de descrição fática.

7. Em suma, a referida decisão foi procedente apenas para excluir a multa de 5% sobre o valor aduaneiro de todos os solidários, com exceção da empresa *Spread* e seus sócios.

8. Diante deste quadro, apenas as empresas *New Nobreza* e *Spread* apresentaram, respectivamente, os recursos voluntários de fls. 2.491/2.495 e fls. 2.508/2.527.

9. É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Relator Diego Diniz Ribeiro

10. Os Recursos Voluntários interpostos preenchem os pressupostos formais de admissibilidade, razão pela qual deles tomo conhecimento.

I. Das preliminares de mérito

(i) Das nulidades da decisão recorrida

11. Conforme se observa do recurso voluntário interposto pelo contribuinte *Spread*, este alega que o acórdão proferido pela DRJ São Paulo seria nulo, uma vez que carente de motivação, já que teria deixado de analisar algumas das causas de pedir desenvolvidas pela recorrente. Em suma, o citado contribuinte aduz que a decisão atacada não teria tratado dos seguintes tópicos de defesa: (i) a existência de excesso de prazo por parte do fiscal ao longo do

procedimento fiscal, uma vez que os termos de intimação fiscal para fins de renovação do procedimento fiscal teriam sido renovados com prazos superiores a 60 (sessenta) dias; e, ainda (ii) ausência de intimação específica da recorrente para prestar esclarecimento quanto à DI 11/2186961-2.

12. Entendo, todavia, que não assiste razão ao contribuinte.

13. Em relação à pretensa nulidade pelo excesso de prazo na expedição de termos de intimações, assim se manifestou, de forma conclusiva, a decisão vergastada:

...a motivação da prorrogação do Mandado de Procedimento Fiscal é uma questão interna da própria Repartição Pública, NÃO se relacionando com a competência para a lavratura do Auto de Infração, que advém do rol de competências inerentes do cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil.

(...) (grifos constantes no original).

14. Em suma, a conclusão alcançada pela decisão atacada é de que, uma vez instaurado um mandado de procedimento fiscal, a expedição de termos para a sua renovação é uma questão *interna corporis*, sendo que sua ausência ou superação do prazo de 60 (sessenta) dias para renovação não contamina a fiscalização de nulidade. Aduz, pois, que a competência fiscalizatória do auditor fiscal é característica ínsita decorrente da investidura do seu cargo.

15. Com razão a decisão recorrida, o que em nada conflita com o disposto no art. 7º, § 2º do Decreto 70.235/72¹. Em verdade, o que aludido dispositivo faz é explicitar um dos efeitos para o não cumprimento da renovação do mandado de procedimento fiscal em 60 (sessenta) dias, qual seja, o de resgatar a espontaneidade do contribuinte², isso tudo sem prejuízo do transcurso do prazo decadencial do fisco para lançar eventual crédito ou impor uma determinada sanção.

16. Ademais, a Instrução Normativa n. 3.104/11 assim previa:

Art. 14. O MPF se extingue:

I - pela conclusão do procedimento fiscal, registrado em termo próprio, com a ciência do sujeito passivo; ou

II - pelo decurso dos prazos a que se referem os arts. 11 e 12.

Parágrafo único. A ciência do sujeito passivo de que trata o inciso I do caput deverá ocorrer no prazo de validade do MPF.

¹ "Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

§ 2º Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos."

² Efeito este que, diga-se de passagem, foi reconhecido pela súmula CARF n. 75, "in verbis":

"A recuperação da espontaneidade do sujeito passivo em razão da inoperância da autoridade fiscal por prazo superior a sessenta dias aplica-se retroativamente, alcançando os atos por ele praticados no decurso desse prazo."

Art. 15. A hipótese de que trata o inciso II do art. 14 não implica nulidade dos atos praticados, podendo a autoridade responsável pela expedição do Mandado extinto determinar a emissão de novo MPF para a conclusão do procedimento fiscal.
(grifos nosso).

17. Conforme se observa do sobredito art. 15, o decurso de prazo de um mandado de procedimento fiscal não implica a nulidade dos atos até então praticados, o que seria flagrantemente atentatório ao princípio da eficiência da Administração Pública. Logo, tal mandado de procedimento fiscal pode ser objeto de ressurreição pelo ato formal de expedição de termo de intimação para a sua continuidade.

18 Nem se alegue que seria necessário a expedição de um "novo" mandado de procedimento fiscal, com o mesmíssimo conteúdo do anterior, sob pena de uma indevida sobreposição da forma em detrimento do conteúdo, o que também implicaria em notória ofensa ao já citado princípio da eficiência da Administração Pública. Haveria a necessidade de um **formalmente** novo mandado de procedimento fiscal se, eventualmente, a fiscalização objetivasse ampliar o espectro da sua atuação inaugural, o que não é o caso dos autos.

19. Em suma, o dispositivos legais acima transcritos não podem ser interpretados como se fossem uma ilha, isolados, pois, do ordenamento jurídico como um todo, mas devem ser significados de forma sistêmica e, ainda, levando em consideração os valores jurídicos que pretendem tutelar.

20. Neste esteio, aliás, é o entendimento deste Tribunal, conforme se observa da ementa do acórdão n. 1302-000.976 abaixo transcrita:

Ementa(s)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

(...)

NORMAS PROCESSUAIS. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). IRREGULARIDADE FORMAL. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO. NULIDADE INEXISTENTE.

Irregularidade formal em Mandado de procedimento Fiscal - MPF não tem o condão de retirar a competência do agente fiscal de proceder ao lançamento, atividade vinculada e obrigatória, prevista no art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN, se verificados os pressupostos legais. Ademais, não tendo havido prejuízo à defesa do contribuinte, não há se falar em nulidade de ato.

(...).

Preliminares rejeitadas.

Recurso de ofício negado.

Recurso voluntário parcialmente provido.

21. Diante deste quadro, não há, pois, que se falar em nulidade da decisão recorrida em razão da sua suposta carência de motivação, assim como é acertada a conclusão alcançada pela decisão atacada neste tópico em particular.

22. Não obstante, a outra nulidade aventada, i.e., ausência de intimação específica da recorrente para prestar esclarecimento quanto à DI 11/2186961-2, se confunde com a questão de mérito, motivo pelo qual será enfrentada em tópicos subsequentes do presente voto. O mesmo vale para as alegações de que a presente autuação se pautou apenas em presunções.

II. Do mérito

(i) *Da interposição fraudulenta comprovada*

23. Em relação ao mérito, as recorrentes alegam que as acusações aqui tratadas baseiam-se em meras presunções, insuficientes para implicar a drástica pena de perdimento, convertida em multa.

24. Antes, todavia, de tratar do caso em si considerado, mister se faz fixar algumas premissas a respeito da prova, de modo a afastar alguns equívocos corriqueiros existentes a respeito desta temática.

25. Partindo deste intuito, é muito comum se observar em lides administrativas assertivas no sentido de que determinadas exigências fiscais pautam-se em meros indícios, o que macularia tais exigências de suposta injuridicidade, uma vez que tais indícios seriam insuficientes para o alcance da chamada "verdade real". É muito comum, neste momento, também invocar-se o "mítico" princípio da verdade material³.

26. Inúmeras vezes, tais assertivas parte do pressuposto de que o processo administrativo fiscal tem por escopo resgatar os fatos debatidos nos autos exatamente como ocorridos no mundo fenomênico, i.e., como se fosse possível transportar o que fora preteritamente ocorrido no mundo real para o momento presente do processo administrativo tributário. Com a devida vênia, tal entendimento padece de uma grande ingenuidade e se assemelha a uma verdadeira missão de fé.

27. Primeiramente porque é impossível transportar a realidade do mundo fenomênico, tal como ocorrida na prática, para o universo jurídico. A complexidade do mundo real é incapaz de ser absorvida pelo universo jurídico. Em verdade, uma relação processual e, no caso aqui tratado, uma relação processual administrativa de cunho tributário, atua como redutora de complexidades, o que já deixa claro que arestas do mundo real serão perdidas quando internadas no restrito universo jurídico.

³ Valor normativo esse que não é aqui empregado como uma ferramenta mágica, semelhante a uma "varinha de condão" dotada de aptidão para "validar" preclusões e atecniais e transformar tais defeitos em um processo administrativo "regular". Com a devida vênia, este tipo de interpretação a respeito do princípio da verdade material só se presta a apequenar e, até mesmo, achincalhar esta importante norma.

Assim, quando se fala em verdade material o que se quer aqui exprimir é a possibilidade de reconstruir - ainda que de forma limitada - fatos sociais no universo jurídico por intermédio de uma metodologia jurídica mais flexível, ou seja, menos apegada à forma, o que se dá, preponderantemente, em razão da relevância do valor jurídico do fato social que se pretende provar juridicamente. Em outros termos, "verdade material" é sinônimo de uma maior flexibilização probante em sede de processos administrativos, o que, se for usado com a devida prudência à luz do caso decidendo, só tem a contribuir para a qualidade da prestação jurisdicional atipicamente prestada em tais processos.

28. Tal premissa leva a um segundo ponto: toda prova produzida em uma relação processual é indiciária e redundante em presunções (fortes ou fracas) do fato que se pretende provar em um determinado processo, o que não é suficiente para implicar sua nulidade.

29. Feitas tais considerações, é possível retomar o caso decidendo, em especial as provas desenvolvidas pela fiscalização para sustentar a presente exigência fiscal. Nesse sentido, convém repisar que os fatos e provas invocados pela fiscalização que atestariam a infração aqui tratada seriam os seguintes:

(i) a mercadoria importada embarcou na China em 31/08/2011, tendo por consignatária a empresa *New Nobreza*. Tendo a carga chegado ao Brasil em 06/10/2011, a *New Nobreza* optou por promover o registro, em 17/10/2011, da DI nº 11/1960299-0 para promover a admissão da mercadoria no regime de entreposto aduaneiro, o qual permite a armazenagem de mercadoria estrangeira em recinto alfandegado com suspensão do pagamento dos tributos;

(ii) segundo a fiscalização, a empresa *New Nobreza* estava habilitada para operar no Siscomex na modalidade simplificada para importações de pequena monta, o que limitava os valores semestrais de importação ao montante de US\$ 150.000,00 (as importações em regime suspensivo de tributos, por não serem definitivas, não eram computadas para cálculo desse limite). Na hipótese, todavia, da empresa registrar a DI nº 11/1960299-0 de forma definitiva, o limite de US\$ 150.000,00 seria extrapolado, já que o valor da mercadoria importada era de US\$ 78.855,14;

(iii) diante deste quadro e segundo a fiscalização, para contornar tal situação, em 09/11/2011 a empresa *New Nobreza* deu origem ao processo administrativo nº 10814.727778/2011-18, por meio do qual requereu a alteração da modalidade de sua habilitação para “exclusivamente encomendante”, o que lhe permitiria importar declarando-se mera encomendante de mercadoria adquirida por terceiros, motivo pelo qual não estaria aís sujeita ao limite de US\$ 150.000,00 semestrais, já que não empregaria recursos próprios nas operações de importação, mas sim de terceiros.

(iv) acontece que, ainda segundo a fiscalização, em 18/11/2011, o citado pedido de alteração da habilitação ainda não havia sido analisado, o que teria suscitado a empresa *New Nobreza* utilizar o nome da empresa *Spread* para nacionalizar a mercadoria que se encontrava no regime tributário suspensivo, procedimento permitido pela legislação em vigor, desde que o terceiro - no caso a empresa *Spread* - adquirisse as mercadorias entrepostadas;

(v) assim, segundo a fiscalização, a empresa *Spread* teria apenas cedido seu nome à empresa *New Nobreza* para desembaraçar as mercadorias importadas, as quais, por sua vez, teriam como reais destinatários as empresas *Grande Nobreza* e *Nova Nobreza*;

(vi) por seu turno, a relação existente entre as empresas *Grande Nobreza* e *Nova Nobreza* com a empresa *New Nobreza* seria, aos olhos da fiscalização, decorrente de (a) todas as pessoas jurídicas ostentarem o signo "Nobreza" em sua razão social, (b) possuírem endereços próximos na cidade de São Paulo, no bairro do Bom Retiro (com distâncias inferiores a 200 metros), (c) todas possuírem sócios chineses com exceção de *Mônica Zhang Qiong*, e, ainda, (d) haver uma relação de parentesco entre uma das sócias da empresa *Nova Nobreza* com uma das sócias da *Grande Nobreza* (*Wang Dan* é filha de *Mônica Zhang Qiong*);

(vii) que documentos fiscais (DIPJ's e DIMOF's) referentes às empresas *Grande Nobreza* e *Nova Nobreza* atestam que no ano de 2012 a única operação empresarial perpetrada por tais pessoas jurídicas seriam aquelas referentes ao recebimento das mercadorias retratadas na DI aqui fiscalizada, o que levaria a conclusão de que tais bens foram adquiridos por tais empresas para, em última análise, atender interesses econômicos da empresa *New Nobreza*;

(viii) entre a internação das mercadorias no Brasil pela *Spread* e a sua remessa para as reais destinatárias teria ocorrido um curto prazo de tempo o que, somado a incapacidade física da empresa *Spread* em armazenar bens e, ainda, informações obtidas no seu "site", o qual atestaria que a empresa não seria uma comercial importadora, mas sim uma prestadora de serviço no comércio exterior, o que, inclusive, seria referendado pelo seu alvará de funcionamento (fls. 1.392), que tem como atividade principal a de "comissão de despachos", atestariam que a atividade da *Spread* seria de prestação de serviços no comércio exterior e não de comercial importadora; e, por fim

(ix) que o balanço patrimonial da *Spread*, por apresentar um patrimônio líquido negativo, atestaria a sua incapacidade financeira de operar no comércio exterior com recursos próprios.

30. A análise isolada de alguns itens daqueles acima indicados, tais como o item "vi", poderia suscitar a alegação de que a fiscalização em tela teria pautado-se em presunções fracas, o que, por conseguinte, afastaria a presente exigência aduaneira.

31. Acontece que tal indício é um dentro de um robusto acervo de fatos provados que, quando lidos conjuntamente, são suficientes para demonstrar a existência da interposição fraudulenta aqui tratada. Neste sentido, convém destacar os seguintes fatos: (i) a importação das mercadorias aqui tratadas pela *New Nobreza* foi realizada a regime de entreposto aduaneiro; (ii) a *New Nobreza* era incapaz de internar tais bens sem ultrapassar seu limite de RADAR; (iii) havia uma proximidade física das empresas *New Nobreza*, *Grande Nobreza* e *Nova Nobreza*, bem como uma relação de parentesco entre sócias de algumas dessas empresas, (iv) ficou provado a existência de operações empresariais por parte da *Grande Nobreza* e da *Nova Nobreza* no ano de 2012 apenas para adquirir e revender os bens importados pela DI nº 11/1960299-0; (v) também restou provada a apresentação e formatação jurídica da empresa *Spread* como **prestadora de serviço no comércio exterior**, e, ainda, (vi) está positivado nos autos a incapacidade financeira da empresa *Spread* em suportar a operação em apreço. Todos esses fatos, quando conjugados, constituem um acervo probatório apto para demonstrar que efetivamente houve uma interposição fraudulenta devidamente provada pela fiscalização.

32. Logo, a questão da suspensão do RADAR da empresa *Spread* e, a partir disso, o início da fiscalização com a revisão das importações até então feitas, não é o motivo, por si só, para a exigência em apreço, o que afasta a nulidade aventada pela recorrente de que esta suspensão teria ensejado, *per saltum*, a imposição da multa aduaneira aqui tratada.

33. Neste mesmo diapasão, também afasta-se a alegação dos contribuintes de que eles não teriam sido intimados para questionar a alegação de interposição fraudulenta da DI n. 11/1960299-0 de forma específica, ou seja, de que a acusação teria sido genérica e pautada pela suspensão do RADAR da recorrente *Spread*. A leitura do Relatório Fiscal deixa claro que, partindo desta apuração de caráter geral, chegou-se a conclusão de que a DI 11/1960299-0 tinha sido objeto de interposição fraudulenta, com provas, inclusive, pertinentes a tal DI em particular. Um exemplo disso é o seguinte trecho do Relatório Fiscal (fl. 2.063):

(...).

A SPREAD foi intimada a apresentar os conhecimentos de transporte rodoviários relativos às vendas efetuadas. Foram apresentados os conhecimentos n.ºs. 007845 e 007844 da empresa RUAN TRANSPORTES LTDA (fls. 861-862) que demonstram que as duas cargas seguiram juntas no mesmo veículo, sendo ambas entregues em 26/01/2012. A assinatura de recebimento é a mesma, indicando que as cargas foram entregues no mesmo local.

(...).

34. Conforme se observa, a empresa *Spread* foi intimada e apresentou os conhecimentos de transportes referentes à venda dos bens importados pela **DI n. 11/1960299-0** para as empresas *Grande Nobreza* e *Nova Nobreza* o que, diga-se de passagem, serviu para provar que tais mercadorias foram recepcionadas em seu destino por uma única pessoa, o que reforçaria o vínculo existente entre as empresas *Grande Nobreza* e *Nova Nobreza*.

35. Diante deste quadro, comprovada a interposição fraudulenta, deve ser mantida a pena de perdimento convertida em multa, cabendo agora verificar a quem essa sanção se destina.

(ii) Do destinatário da sanção pela pena de perdimento convertida em multa

29. Subsidiariamente, uma das teses desenvolvidas pela recorrente *Spread* é no sentido de que a sanção de pena de perdimento convertida em multa não lhe seria aplicável, uma vez que, no seu caso, a sanção cabível seria a de multa por cessão de nome, mais específica e estabelecida pelo art. 33 da lei n. 11.488/07⁴.

30. A respeito desta questão, já me posicionei no sentido de que a sanção aplicável ao importador de direito em situações análogas seria aquela prescrita no art. 33 da lei n. 11.488/07 e não a pena de perdimento convertida em multa, o que fiz com fundamento nas bem colocadas razões da Conselheira *Thais De Laurentiis Galkowicz*, quando do voto proferido no acórdão n. 3402-003.146, *in verbis*:

(...).

Este tema, que vem dividindo o entendimento dos conselheiros da Terceira Seção de Julgamento do CARF, foi, a meu ver, impecavelmente enfrentado pelo Conselheiro Fernando Luiz Da Gama D'Eça, no Processo n. 10314.724447/201230, Acórdão n. 3402002.362, razão pela qual tomo emprestadas suas palavras:

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

⁴ "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)."

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, evidencia-se 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 Decreto-lei 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 Decreto-lei 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 – VIOLAÇÃO DO PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE DA SANÇÃO – IMPOSSIBILIDADE DE CUMULAÇÃO.

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

Ora, como destacado acima, com o advento da multa 10% do valor da operação pela cessão de nome (artigo 33 da Lei nº 11.488/07) esta passou a ser a penalidade aplicável ao importador ostensivo. Todavia, permanece existindo e sendo aplicável a perda de perdimento como penalidade atribuída ao importador oculto, nos exatos termos do artigo 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 do §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.

Dessarte, concludo que à Recorrente, importadora ostensiva, não se aplica a penalidade imposta pelo artigo 23, inciso V e §3º do Decreto-lei n. 1.455/76, mas sim aquela de 10% do valor da operação pela 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.

31. Nesse sentido, com razão a recorrente *Spread*, o que implica o cancelamento da sanção que lhe foi imputada, haja vista o notório erro de direito.

32. O erro de direito é uma problema decorrente da equivocada subsunção do fato à norma ou, em outros termos, que emerge de uma indevida qualificação jurídica dos fatos apurados. É, pois, um problema internormativo, haja vista ter sua origem no descompasso entre a norma individual e concreta com a norma geral e abstrata que lhe dá fundamento. Já o erro de fato, por seu turno, é um problema intranormativo, decorrente de um erro na identificação do fato social descrito no antecedente de uma norma geral e abstrata. Essa é a doutrina de Paulo de Barros Carvalho:

O erro de direito é a distorção entre o enunciado protocolar da norma individual e concreta e a universalidade enunciativa da norma geral e abstrata, ao passo que o erro de fato é desajuste interno na formação do enunciado protocolar (CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário – fundamentos jurídicos da incidência. 5ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 111.).

33. A orientação consolidada do Superior Tribunal de Justiça está em compasso com a doutrina alhures transcrita, consoante bem ilustram os julgados abaixo:

Ementa

TRIBUTÁRIO. GUIAS DE IMPORTAÇÃO VENCIDAS E UTILIZADAS PELO CONTRIBUINTE. DESEMBARAÇO ADUANEIRO AUTORIZADO PELA AUTORIDADE FISCAL. POSTERIOR REVISÃO DO LANÇAMENTO. POSSIBILIDADE. ERRO DE FATO VERIFICADO DENTRO DO PRAZO DECADENCIAL PARA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

1. Se a autoridade fiscal procede ao desembaraço aduaneiro à vista de guias de importação vencidas, circunstância dela desconhecida e ocultada pelo contribuinte, caracteriza-se erro de fato, e não erro de direito.

2. Por erro de fato deve-se entender aquele relacionado ao conhecimento da existência de determinada situação.

3. Diz-se erro de direito aquele que decorre do conhecimento e da aplicação incorreta da norma.

4. Se o desembaraço aduaneiro é realizado sob o pálio de erro de fato, é possível sua revisão dentro do prazo decadencial, à luz do art. 149, IV, do CTN. Precedentes desta Corte. Agravo regimental provido.

(Superior Tribunal de Justiça – STJ; 2ª. Turma; AgRg no REsp 942.539/SP; Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS; Data do Julgamento: 02/09/2010; Data da Publicação/Fonte: DJe 13/10/2010) (grifos não constantes no original).

Ementa

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. MANDADO DE SEGURANÇA. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. CLASSIFICAÇÃO TARIFÁRIA. AUTUAÇÃO POSTERIOR. REVISÃO DE LANÇAMENTO. ERRO DE DIREITO. SÚMULA 227/TRF. PRECEDENTES.

1. "A mudança de critério jurídico adotado pelo fisco não autoriza a revisão do lançamento" (Súmula 227 do TFR).

2. A revisão de lançamento do imposto, diante de erro de classificação operada pelo Fisco aceitando as declarações do importador, quando do desembaraço aduaneiro, constitui-se em mudança de critério jurídico, vedada pelo CTN.

3. O lançamento suplementar resta, portanto, incabível quando motivado por erro de direito. (Precedentes: Ag 918.833/DF, Rel.

Min. JOSÉ DELGADO, DJ 11.03.2008; AgRg no REsp 478.389/PR, Min. HUMBERTO MARTINS, DJ. 05.10.2007, p. 245; REsp 741.314/MG, Rel. Min. ELIANA CALMON, DJ. 19.05.2005; REsp 202958/RJ, Rel. Ministro FRANCIULLI NETTO, DJ 22.03.2004; REsp 12904/SC, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ 27/05/2002, p. 142; Resp nº 171.119/SP, Rel. Min. ELIANA CALMON, DJ em 24.09.2001).

4. Recurso Especial desprovido.

(Superior Tribunal de Justiça – STJ; 1ª. Turma; REsp 1.112.702/SP; Relator: Ministro LUIZ FUX; Data do Julgamento: 20/10/2009; Data da Publicação/Fonte: DJe 06/11/2009) (grifos não constantes no original).

34. É exatamente o caso dos autos. A fiscalização apurou adequadamente fato imputado à recorrente *Spread*, mas os qualificou juridicamente de forma indevida, o que enseja o reconhecimento quanto a injuridicidade desta exigência.

(iii) *Da responsabilidade dos solidários*

35. Por tratar-se de questão de ordem pública, a ilegitimidade passiva de responsáveis pode ser reconhecida de ofício por este Tribunal, ou seja, independentemente de provocação, motivo pelo qual passo a analisar a questão da responsabilidade dos solidários.

(iii.i) Das pessoas físicas imputadas como responsáveis

36. Antes, todavia, de seguir adiante na análise da questão da responsabilidade das pessoas físicas indicadas na presente autuação, mister se faz reiterar que se está diante de uma exigência **aduaneira** e não tributária, haja vista que a sanção aqui imposta é, *exclusivamente*, a aplicação de multa decorrente da conversão da pena de perdimento de mercadoria importada mediante interposição fraudulenta. Nesse sentido, a exigência aqui tratada apresenta um regime jurídico próprio, i.e., aduaneiro, e não tributário.

37. Logo, em se tratando de responsabilidade para fins de exigência da sanção aqui tratada, o fundamento legal a ser invocado é o art. 95, inciso I do Decreto-lei n. 37/66⁵.

38. Acontece que, ao se analisar os termos de sujeição passiva destinados às pessoas físicas, é possível observar que o fiscal fundamenta tal responsabilidade nos seguintes termos, v.g. (fl. 2.088):

(...)

*A pessoa física ora cientificada era sócia-administradora do contribuinte por ocasião dos fatos. **Dita o art. 135, inciso III, do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66)** que os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos*

⁵ " Art.95 - Respondem pela infração:

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

*praticados com infração de lei. No caso em questão, houve a constituição de crédito tributário decorrente de interposição fraudulenta, que somente se perfectibilizou mediante simulação, incluindo a inserção de informações falsas em documentos instrutivos do despacho. Tais condutas somente se realizaram mediante INTUITO DOLOSO por parte dos RESPONSÁVEIS PELAS PESSOAS JURÍDICAS INTERESSADAS, caracterizado pela consciência e vontade dos administradores de obter vantagens ilícitas por meio de infrações à legislação aduaneira. A condução de operações fraudulentas não decorrem da realização das atividades normais das sociedades previstas em seus estatutos. Os fatos que dão ensejo às atuações caracterizam infrações de lei, tanto que constituem hipóteses passíveis de aplicação de pena de perdimento, a qual, no presente caso, redundou na aplicação de multa, haja vista a impossibilidade de localização das mercadorias. Diante disso, **face ao disposto no art. 135, caput e inciso III, do CTN, há responsabilidade pessoal pelo crédito tributário**, no presente caso, por ter resultado de infração de lei, praticada por aqueles que detinham o efetivo comando, a administração da sociedade. Além disso, conforme art. 124, inciso I, do mesmo, são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.*

(...) (g.n.).

39. Percebe-se, pois, que o fiscal ignora essa distinção de regimes jurídicos e trata o presente caso como se tributário fosse, convocando, por conseguinte, para fins de responsabilização, os artigos 124, inciso I e 135, inciso III, ambos do CTN. Ao assim fazer, a fiscalização incorre em notório erro de direito, exatamente como já discorrido no presente voto no tópico imediatamente anterior.

40. Em suma, a fiscalização apurou adequadamente o fato imputado aos responsáveis, mas o qualificou juridicamente de forma indevida, o que enseja o reconhecimento quanto a ilegitimidade passiva de **todos** os responsáveis solidários pessoas físicas.

(iii.ii) Das pessoas jurídicas imputadas como responsáveis

41. Como visto ao longo do presente voto, a fiscalização entendeu que a empresa *Spread* teria, na operação de importação retratada pela DI nº 11/1960299-0, interposto fraudulentamente a pessoa jurídica de *New Nobreza*, valendo-se, para tanto, das empresas *Grande Nobreza* e *Nova Nobreza*. Assim, imputou à empresa *Spread* pena de perdimento, posteriormente convertida em multa, capitulada no 23, inciso V, § 1º do Decreto-lei n. 1.455/76, estendendo, de forma solidária, tal sanção às empresas *New Nobreza*, *Grande Nobreza* e *Nova Nobreza*.

42. Dito isso, convém destacar que uma sanção deste jaez, veiculada por agente público, ganha *status* de ato administrativo, i.e., *declaração do Estado (...), no exercício de prerrogativas públicas, manifestada mediante providências jurídicas complementares da lei a título de lhe dar cumprimento, e sujeitas a controle de legitimidade por órgão jurisdicional*⁶. E, em se tratando de ato administrativo, deve seguir com rigor todos os vetores valorativos que orientam tal conduta, com especial ênfase à *motivação*, esta última

⁶ MELLO, Celso Antônio Bandeira. "Curso de direito administrativo". 11a. ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p.271.

garantida constitucionalmente como desdobramento da ideia de moralidade pública⁷ (art. 37 da CF), bem como expressamente prescrita no art. 50 da lei n. 9.784/90⁸.

43. Assim, quando se fala em motivação do ato administrativo, o que se tem é uma garantia do administrado e, em contrapartida, um *dever* do agente público, dever esse que consiste em (i) delimitar a circunstância fática para o qual o ato administrativo se dirige, (ii) identificar, *com precisão*, os fundamentos jurídicos que fundamentam o ato administrativo, e, ainda, (iii) concatenar, de forma *explícita, clara e congruente* a relação existente entre o fato e o fundamento jurídico que subsidia o ato administrativo. Neste mesmo diapasão são as lições do professor Celso Antônio Bandeira de Mello:

Dito princípio implica para a Administração o dever de justificar seus atos, apontando-lhes os fundamentos de direito e de fato, assim como a correlação lógica entre os eventos e situações que deu por existentes e a providência tomada, nos casos em que este último esclarecimento seja necessário para aferir-se a consonância da conduta administrativa com a lei que lhe serviu de arrimo⁹.

44. Dar este tratamento à motivação dos atos administrativos, em última análise, significa promover uma identificação das ações da Administração Pública *sob o prisma de que o Direito Público precisa ser, antes de tudo, o Direito não-autoritário, dialógico e, concomitantemente, promotor da concretização (mais homogênea possível) do núcleo essencial dos direitos fundamentais, acima e além de interpretativismos estritos*¹⁰.

45. Feitas tais considerações e voltando ao caso decidendo, insta destacar que os atos administrativos de responsabilização aduaneira para as pessoas jurídicas de *New Nobreza, Grande Nobreza e Nova Nobreza* são os correspondentes "termos de sujeição passiva", os quais, é bem verdade, são complementados pela parte do Relatório Fiscal que trata da responsabilização (2.081/2.085). Em tais documentos, portanto, deve estar delimitado o cenário fático-**jurídico** que implica o ato administrativo de responsabilização aduaneira.

⁷ Apenas um ato motivado é passível de controle, seja ele interno (do ato em si considerado), seja ele externo (por órgãos de controle e fiscalização).

⁸ "Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

I - neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;

II - imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções;

III - decidam processos administrativos de concurso ou seleção pública;

IV - dispensem ou declarem a inexigibilidade de processo licitatório;

V - decidam recursos administrativos;

VI - decorram de reexame de ofício;

VII - deixem de aplicar jurisprudência firmada sobre a questão ou discrepem de pareceres, laudos, propostas e relatórios oficiais;

VIII - importem anulação, revogação, suspensão ou convalidação de ato administrativo.

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

§ 2º Na solução de vários assuntos da mesma natureza, pode ser utilizado meio mecânico que reproduza os fundamentos das decisões, desde que não prejudique direito ou garantia dos interessados.

§ 3º A motivação das decisões de órgãos colegiados e comissões ou de decisões orais constará da respectiva ata ou de termo escrito."

⁹ "in" "Curso de direito administrativo". p. 69.

¹⁰ FREITAS, Juarez, "O controle dos atos administrativos e os princípios fundamentais". 3a. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 263.

46. É exatamente aí que começam a surgir os problemas de tais responsabilizações, a começar pela empresa *Grande Nobreza*. Isso porque, ao se analisar os autos em apreço, não se identifica o termo de sujeição passiva em prejuízo de tal pessoa jurídica, i.e., inexistente formalmente o ato administrativo a imputar tal responsabilidade aduaneira, o que é motivo suficiente para reconhecer a ilegitimidade passiva de tal pessoas jurídica.

47. Caso, todavia, se admita que o Relatório Fiscal, ao tratar da responsabilidade aduaneira no presente caso, supriria formalmente tal ausência, ainda sim há que se reconhecer a inexistência de motivação para a sujeição passiva não só da empresa *Grande Nobreza*, mas também das empresas *New Nobreza* e *Nova Nobreza*.

48. Como visto acima, a motivação do ato administrativo deve ser precisa, em especial para aqueles atos chamados de vinculados, ou seja, sujeitos à ideia de legalidade estrita, haja vista tudo o que fora escrito alhures e, ainda, particularmente pelo fato de o presente ato administrativo originar processo administrativo (e possível processo judicial), o que potencializa a necessidade de motivação do ato para que o administrado possa exercer de forma *plena* seu direito de defesa. Nesse sentido, compete à Administração precisar as circunstâncias fático-jurídicas que permeiam o ato administrativo, de modo que o Administrado saiba, com precisão, de qual acusação **jurídica** deve se defender. Não é isso, todavia, o que ocorre no presente caso.

49. Conforme se observa dos termos de sujeição passiva lavrados contra as empresas *New Nobreza* (fls. 2.092/2.093) e *Nova Nobreza* (fls. 2.104/2.105), a fiscalização fundamenta a responsabilidade de tais pessoas jurídicas sob o fundamento de infração ao disposto no art. 95, inciso I do Decreto-lei n. 37/66 e também de ofensa ao disposto no art. 124, inciso I do Código Tributário Nacional.

50. Primeiro ponto a se levantar aqui é a indevida convocação do disposto no art. 124, inciso I do CTN, o que configura erro de direito, conforme já exposto nos itens "II.ii" e "II.iii.i" do presente voto.

51. Não obstante, existe outro ponto a macular tal responsabilização e que merece destaque: a ausência de motivação. Tal fato fica ainda mais claro quando se analisa o Relatório Fiscal do presente processo que, ao tratar da responsabilização dos sujeitos passivos, fundamenta tal exigência não só no art. 95, inciso I do Decreto-lei n. 37/66 e art. 124, inciso I do Código Tributário Nacional, mas também no art. 135, III do CTN.

52. Em suma, o pretenso ato administrativo de responsabilização se fundamenta em três tipos de responsabilidades diferentes naturezas: a do art. 95, inciso I do Decreto-lei n. 37/66, que prevê uma responsabilidade solidária em razão do concurso de uma prática **infracional**; a do art. 124, inciso I do CTN, que prevê uma responsabilidade solidária em razão de um **interesse jurídico comum**¹¹ na prática do **fato gerador do tributo**; e, ainda, a

¹¹ Segundo professa a doutrina, só possuem interesse comum "as pessoas que estão no mesmo polo na situação que constitui o fato jurídico tributário. Assim, por exemplo, os condôminos tem 'interesse comum' na propriedade; se esta dá azo ao surgimento da obrigação de recolher o IPTU, são solidariamente responsáveis pelo pagamento do imposto todos os condôminos" (SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 476.). No mesmo diapasão é a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, quando prescreve que para a incidência do art. 124, inciso I do CTN não basta o mero interesse econômico, havendo a especial necessidade de haver um interesse jurídico no fato gerador do tributo:

"Ementa

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. ISS. LEGITIMIDADE PASSIVA. GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. SÚMULA 7/STJ.

do art. 135, inciso III do CTN, que prevê uma responsabilidade pessoal ou subsidiária, a depender da corrente doutrinária e/ou jurisprudencial que se segue, e de caráter doloso.

53. São três hipóteses de responsabilidades díspares e que, portanto, pressupõe três situações fáticas também distintas. Não pode a fiscalização, sob o pretexto de "motivar" o ato administrativo, sair a esmo "catando" dispositivos legais (até conflitantes entre si) para esse fim. Seria o mesmo que admitir um lançamento tributário com fundamento nos dispositivos situados entre os artigos 145 a 156 da Constituição Federal ou, ainda, para fins de responsabilização tributária, admitir uma atribuição de sujeição passiva com base no prescrito nos artigos 121, 122, 123, 124, 125, 128, 131, 134, 135 e 136, todos do CTN.

54. A motivação dos atos administrativos, em especial daqueles atos chamados de vinculados, deve ser *precisa*, sob pena, inclusive, de desnaturar o caráter vinculativo do ato para torná-lo discricionário ou, o que é pior, transformá-lo em um ato arbitrário. "Fundamentar" o ato administrativo em inúmeros dispositivos legais sem que haja circunstância fático-jurídica para isso é o mesmo que não motivar o ato administrativo, daí ser indevida essa responsabilização "por rajada", indevidamente executada em concreto pela fiscalização.

55. Não há dúvida, também, que este "tiroteio" legislativo dificulta o exercício do direito de defesa dos responsabilizados sob uma perspectiva substancial (*substantive due process*), mitigando-o, uma vez que tais pessoas não sabem ao certo contra quais circunstâncias fático-jurídicas devem articular suas defesas.

56. Diante deste quadro, reconhecimento, de ofício, a ilegitimidade passiva das empresas *Grande Nobreza, New Nobreza e Nova Nobreza*.

(iv) Da multa por não apresentação dos documentos originais instrutivos do despacho aduaneiro

57. Por fim, a decisão recorrida manteve a sanção imposta pelo art. 70, inciso II, alínea "b", item 1 da lei nº 10.833/03, qual seja, de 5% sobre o valor aduaneiro pela não

1. A jurisprudência do STJ entende que existe responsabilidade tributária solidária entre empresas de um mesmo grupo econômico, apenas quando ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, não bastando o mero interesse econômico na consecução de referida situação.

2. A pretensão da recorrente em ver reconhecido o interesse comum entre o Banco Bradesco S/A e a empresa de leasing na ocorrência do fato gerador do crédito tributário encontra óbice na Súmula 7 desta Corte. Agravo regimental improvido."

(AgRg no AREsp 21.073/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/10/2011, DJe 26/10/2011) (g.n.).

"Ementa

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. PESSOAS JURÍDICAS QUE PERTENCEM AO MESMO GRUPO ECONÔMICO. CIRCUNSTÂNCIA QUE, POR SI SÓ, NÃO ENSEJA SOLIDARIEDADE PASSIVA.

1. O entendimento prevalente no âmbito das Turmas que integram a Primeira Seção desta Corte é no sentido de que o fato de haver pessoas jurídicas que pertençam ao mesmo grupo econômico, por si só, não enseja a responsabilidade solidária, na forma prevista no art. 124 do CTN. Ressalte-se que a solidariedade não se presume (art. 265 do CC/2002), sobretudo em sede de direito tributário.

2. Embargos de divergência não providos."

(STJ; EREsp 834044/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/09/2010, DJe 29/09/2010) (g.n.).

apresentação dos documentos originais que instruíram da DI n. 11/1960299-0, o que fez em prejuízo apenas da empresa *Spread* e de todos os seus sócios.

58. Em relação aos sócios da empresa *Spread*, tal responsabilização é indevida, haja vista tudo que já fora exposto no item "III.iii.i" do presente voto.

59. Já em relação à empresa em si considerada entendo que a exigência é devida, não configurando em um *bis in idem*. Isso porque, para que houvesse o *bis in idem*, seria necessário a existência de um único fato albergado no antecedente normativo de plúrimas normas infracionais a ensejar diferentes sanções. Não é esse, todavia, o caso dos autos.

60. Aqui, o primeiro fato passível de sanção é a interposição fraudulenta, a qual, em relação à *Spread*, foi indevidamente sancionada com a pena de perdimento convertida em multa e deveria, em verdade, ser apenada pela multa por cessão de nome. Ocorre que, mesmo que a fiscalização tivesse sancionado adequadamente a recorrente (multa por cessão de nome), o pressuposto fático para o ilícito seria o mesmo: interposição fraudulenta.

61. Por sua vez, o pressuposto fático para a aplicação do disposto no art. 70, inciso II, alínea "b", item 1 da lei nº 10.833/03 é outro, qual seja, a não manutenção em boa guarda e ordem de documentos relativos às transações no comércio exterior.

62. Percebe-se, pois, que são fatos distintos e que, por isso, podem ser sancionados também de forma singular.

63. Assim, em relação à empresa *Spread*, mantenho a exigência da multa oriunda do disposto no art. 70, inciso II, alínea "b", item 1 da lei nº 10.833/03

Dispositivo

64. *Ex positis*, **dou parcial provimento** ao Recurso Voluntário interposto pela Recorrente no sentido de:

(i) em relação à empresa *Spread Assessoria Empresarial EIRELI - EPP* reconhecer a injuridicidade da exigência pelo erro de tipo, já que, pelo critério da especialidade da conduta, a infração que lhe seria imputável é aquela prescrita no 33 da lei n. 11.488/07 e não a do art. 23, inciso V, § 1º do Decreto-lei n. 1.455/76;

(ii) em relação às pessoas físicas responsabilizadas, reconhecer de ofício a ilegitimidade passiva de todas elas para a pena de perdimento convertida em multa, haja vista que a imputação de responsabilidade perpetrada em concreto incorreu em erro de tipo, já que a exigência aqui é exclusivamente aduaneira, mas ainda sim a responsabilidade foi pautada no disposto nos artigos 124, inciso I e 135, inciso III, ambos do CTN, em vez de fundamentar-se no prescrito no art. 95, inciso I do Decreto-lei n. 37/66;

(iii) também de ofício reconhecer a ilegitimidade passiva das empresas *Grande Nobreza*, *New Nobreza* e *Nova Nobreza*, haja vista a ausência de motivação do ato administrativo que redundou na sujeição passiva de tais pessoas jurídicas; e, por fim

(iv) afastar a multa do art. 70, inciso II, alínea "b", item 1 da lei nº 10.833/03 para os sócios da empresa *Spread*, mas manter tal exigência para a citada pessoa jurídica.

65. É como voto.

Diego Diniz Ribeiro - Relator

Voto Vencedor

Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, Redatora Designada

Na sessão de julgamento ousei divergir parcialmente do Ilustre Conselheiro Relator, no que fui acompanhada por outros Conselheiros, razão pela qual apresento abaixo as razões do voto vencedor no que concerne ao cabimento da aplicação da multa equivalente ao valor aduaneiro e à impossibilidade de exclusão das responsabilidades tributárias e aduaneiras.

No caso presente não há discordância entre os membros do Colegiado, que acompanharam o Conselheiro Relator nesta parte, quanto ao cometimento da infração de interposição fraudulenta. No entanto, não assiste razão à recorrente na tese, acatada pelo Relator, de que a sanção cabível seria a multa por cessão de nome, estabelecida pelo art. 33 da lei n. 11.488/07, ao invés da multa equivalente ao perdimento.

No meu entender, não se configura a retroatividade benigna em favor da importadora ostensiva, vez que a multa por *cessão de nome* foi criada pelo legislador ordinário para conviver com a pena de perdimento das mercadorias e, em consequência, também com a multa que lhe substitui.

Quando não havia previsão da multa de cessão de nome no ordenamento, ocorria que, na hipótese da aplicação da pena de perdimento às mercadorias, não obstante o agente direto da infração prevista no art. 23, V do Decreto-lei nº 1.455/76 fosse mesmo o importador ostensivo, sendo a ele aplicada a penalidade respectiva, quem poderia acabar suportando o efeito dessa penalidade era o importador oculto - real adquirente da mercadoria no exterior, que seria efetivamente 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 no 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.

Esse entendimento se confirma com a interpretação veiculada posteriormente pelo art. 727, §3º do Regulamento Aduaneiro/2009, já vigente à época dos fatos sob análise, nestes termos:

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

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

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

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

exportação. (Redação dada pelo Decreto nº 7.213, de 2010).
[negritei]

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 que concerne à multa por cessão de nome, o seu agente direto está definido expressamente no tipo como "a pessoa jurídica que ceder seu nome (...) para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus intevenientes ou beneficiários", qual seja, **a importadora ostensiva**, mas sem prejuízo da eventual responsabilização de outra pessoa física ou jurídica com base no art. 95 do Decreto-lei nº 37/66. Nesse ponto cabe salientar que o fato de o agente direto da infração estar expresso no tipo dessa infração não é suficiente para afastar a responsabilização de outras pessoas em face da determinação contida em outro dispositivo de lei, no caso, o art. 95 do Decreto-lei nº 37/66.

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, 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.

Dessa forma, entendo cabível a aplicação concomitante das duas penalidades à importadora ostensiva, que registrou a declaração de importação em seu nome, não sendo o caso de isentá-la da multa equivalente ao valor aduaneiro, quando prejudicada a apreensão da mercadoria, a pretexto de que a ela seria aplicável somente a multa por cessão de nome.

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 já decidiu 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.

Assim, no presente caso, não há que se falar em exclusão da responsabilidade da empresa *Spread Assessoria Empresarial EIRELI - EPP* pela infração de interposição fraudulenta punível com a multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria.

No que concerne à exclusão **de ofício** da responsabilidade das pessoas físicas ou jurídicas **revéis**, proposta no Voto do Relator, entendo que este Colegiado carece de competência para fazê-la.

A competência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais não é o julgamento de toda a matéria envolvida num processo administrativo fiscal, estando estritamente delimitada no art. 1º do Anexo I da Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, que aprovou o Regimento Interno do CARF, na seguinte forma:

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

Nessa esteira, não cabe a este Colegiado apreciar matéria que não seja atinente a um recurso de ofício ou a um recurso voluntário. Mais especificamente, no presente caso, a responsabilidade de pessoas que não interpuseram recurso voluntário não está inserida na competência regimental das Turmas Ordinárias do CARF.

Não obstante isso, entendo que este Colegiado deve analisar a imputação de responsabilidade à *New Nobreza Modas Ltda*, por se tratar a legitimidade passiva de recorrente de matéria de ordem pública inserida no âmbito da competência deste Colegiado.

No caso, não há dúvidas de que a empresa *New Nobreza Modas Ltda.* concorreu para a prática das infrações, no termos do art. 95, inciso I, do Decreto-lei nº 37/66, devendo a sua responsabilidade pelas infrações ser mantida, vez que, não atendendo aos requisitos dispostos na legislação aduaneira para realizar legitimamente a importação em seu nome, utilizou-se da identificação da empresa *Spread* para efetuar-la, conforme consta no Relatório Fiscal:

(...) Sucede que a mercadoria embarcou na China em 31/08/2011, tendo por consignatária outra PJ, denominada NEW NOBREZA MODAS LTDA (...)

(...)

Repete-se aqui o padrão antes verificado. A sede da empresa é muito próxima das demais (mesma rua da NOVA NOBREZA e numeração próxima). Seus sócios são chineses e a empresa também leva o nome NOBREZA. A PJ tornou-se optante do SIMPLES em 2015, pois antes recolhia imposto de renda apurado pelo lucro presumido. Tem mantido atividade regular (ao menos conforme consta em suas declarações fiscais), ao contrário das duas outras empresas citadas, embora em valores modestos.

Tendo a carga chegado ao Brasil consignada a NEW NOBREZA em 06/10/2011, esta optou por promover o registro, em 17/10/2011, da DI nº 11/1960299-0 (fls. 1915-1924), para promover a admissão da mercadoria no regime de entreposto aduaneiro, o qual permite a armazenagem de mercadoria estrangeira em recinto alfandegado com suspensão do pagamento dos tributos. Naquela ocasião, a NEW NOBREZA estava habilitada para operar no Siscomex na modalidade simplificada para importações de pequena monta, situação que lhe impunha um limite de importações de US\$ 150.000,00 por semestre (as importações em regime suspensivo de tributos, por não serem definitivas, não eram computadas para cálculo desse limite). Acontece que se a empresa registrasse uma DI de importação definitiva para a mercadoria recém-chegada, cujo valor CIF13 era de US\$ 78.855,14, ela extrapolaria o limite de US\$ 150.000,00 por semestre, (...)

Para tentar contornar a situação, em 09/11/2011, a NEW NOBREZA requereu, por meio do processo administrativo nº 10814.72778/2011-18, a alteração da modalidade de sua habilitação para “exclusivamente encomendante” (...)

Porém, em 18/11/2011, o pedido de alteração da habilitação ainda não havia sido analisado. A solução encontrada foi utilizar o nome de um terceiro, a SPREAD, para nacionalizar a mercadoria que se encontrava no regime tributário suspensivo, procedimento permitido pela legislação em vigor, desde que esse terceiro adquirira as mercadorias entrepostadas diretamente do proprietário dos bens no exterior. (...) No presente caso, porém, está claro que a mercadoria já tinha um destinatário definido, a NEW NOBREZA, que buscou meios para burlar a legislação vigente. É nesse momento que surge a SPREAD, que promoveu o registro da DI em nome próprio, como se fosse a efetiva compradora da mercadoria.

(...)

Assim, pelo exposto, voto no sentido de **negar provimento ao recurso voluntário.**

Processo nº 10909.721209/2015-25
Acórdão n.º **3402-004.347**

S3-C4T2
Fl. 2.548

(assinatura digital)

Maria Aparecida Martins de Paula - Redatora designada