



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

Processo n° 10909.721588/2014-72
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3401-003.972 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de setembro de 2017
Matéria COMÉRCIO EXTERIOR - INFRAÇÃO - INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA
Recorrente PAN ASIA TRADING IMPORTACAO E EXPORTACAO LTDA E OUTRA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Ano-calendário: 2012

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA PRESUMIDA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA COMPROVADA. OPERAÇÃO DE IMPORTAÇÃO. ARTIGO 23, INCISO V, PARÁGRAFO 3º, DO DECRETO Nº 1.455/1976.

A interposição fraudulenta pode ser presumida, na hipótese de não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados para a realização da importação, ou comprovada, na existência de um conjunto de provas que demonstrem a ocorrência de fraude ou simulação com o intuito de interpor determinada pessoa entre o real adquirente e as autoridades fiscais, para que a primeira permaneça oculta aos olhos da fiscalização, com o objetivo de obter de uma vantagem indevida.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA NA IMPORTAÇÃO. CUMULAÇÃO DE MULTA POR CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO E MULTA POR CESSÃO DE NOME.

Caracterizada a interposição fraudulenta, e não sendo afastadas as acusações fiscais pelas interessadas, cabível a aplicação penalidade prevista no artigo 33 do Decreto Lei nº 1455/76.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento aos recursos voluntários apresentados, vencido o relator, que dava provimento ao recurso da "Pan Asia" para excluí-la do lançamento, e negava provimento ao recurso interposto pela "VPR Brasil". Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Mara Cristina Sifuentes.

ROSALDO TREVISAN - Presidente.

AUGUSTO FIEL JORGE D' OLIVEIRA - Relator.

MARA CRISTINA SIFUENTES - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (Presidente), Robson José Bayerl, Augusto Fiel Jorge d' Oliveira, Mara Cristina Sifuentes, André Henrique Lemos, Felon Moscoso de Almeida, Tiago Guerra Machado e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

Relatório

O processo administrativo ora em julgamento decorre da lavratura de auto de infração para aplicação e cobrança de *"multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria pela impossibilidade de sua apreensão, face a aplicação do procedimento especial de controle aduaneiro previsto na IN SRF 228/2002"* (fls. 06 dos autos), prevista no artigo 23, inciso V, parágrafo 3º, do Decreto nº 1.455/1976, decorrentes de operações de importação praticadas pelo contribuinte Pan Asia Trading Importacao e Exportacao Ltda. ("Pan Asia") entre 15/03/2012 e 29/06/2012, nas quais a Fiscalização aponta a existência de *"dano ao erário público devido à ocultação, mediante simulação, do verdadeiro adquirente e proprietário da carga (VPR BRASIL)"* (fls. 78 dos autos).

Com isso, o Auto de Infração foi lavrado contra a Pan Asia, contribuinte das operações de importação realizadas, mas também aponta como responsável solidário a sociedade VPR Brasil - Imp E Exp Ltda. ("VPR Brasil"), que seria verdadeiro adquirente, segundo a Fiscalização.

Após a ciência do lançamento, tanto o importador quanto o sujeito passivo solidário apresentaram Impugnações, que foram julgadas totalmente improcedentes pela 24ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo ("DRJ"), na sessão de julgamento do dia 04/02/2015, em acórdão que possui a seguinte ementa:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Ano-calendário: 2012

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA NA IMPORTAÇÃO. A interposição fraudulenta na importação caracteriza a penalidade prevista no art. 23, V, § 1º do Decreto-lei nº 1.455/76".

Dessa decisão, o importador, Pan Asia, foi cientificado no dia 11/02/2015, conforme "Termo de Ciência por Abertura de Mensagem" acostado às fls. 363 dos autos, e apresentou tempestivo Recurso Voluntário no dia 13/03/2015, conforme documentos de fls. 364 e 392, na qual requer que seja o auto de infração declarado insubsistente, pelos seguintes

argumentos: **(i)** que ela, a Pan Asia, seria a real adquirente da mercadoria, pois teria financiado, com recursos próprios, as operações de importação, não sendo possível, segundo a Recorrente, a discussão de opção logística por ela utilizada; **(ii)** "que o ilícito de interposição fraudulenta de terceiros possui natureza penal-tributária, devendo estar diretamente ligado a prática de crimes antecedentes", segundo a Recorrente, de ocultação da origem ilícita de recursos, prática de crime contra o Sistema Tributário Nacional ou crime contra o Sistema Financeiro Nacional, o que não teria ocorrido no caso dos autos; **(iii)** "que o ilícito de interposição fraudulenta tratase de um crime de resultado, sendo que no caso dos autos inexistente dolo em fraudar ou dano ao Erário, uma vez que todos os tributos foram recolhidos devidamente"; e **(iv)** a multa cominada no Auto de Infração seria inaplicável à Pan Asia, que foi acusada de ceder seu nome nas operações de importação, diante da incidência do artigo 33 da Lei nº 11.488/2007.

Como pedido subsidiário, a Pan Asia requer a alteração do pólo passivo da demanda, para que a empresa VPR Brasil seja indicada como contribuinte e principal interessada e que a Pan Asia seja indicada exclusivamente como responsável solidária.

Em seguida, os autos foram remetidos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ("CARF"), sendo distribuídos à minha relatoria na sessão de julgamento do dia 19/05/2016.

Porém, como não havia nos autos qualquer intimação endereçada ao sujeito passivo solidário, VPR Brasil, nem qualquer documento que comprovasse que a VPR Brasil foi cientificada da decisão de primeiro piso, em 07/04/2017, foi proferido o despacho saneador de fls. 402 e seguintes, para "retirada do processo de pauta e remessa dos autos à unidade administrativa de jurisdição para que **(i)** realize a intimação do sujeito passivo solidário, VPR Brasil, do inteiro teor da decisão de primeira instância (Acórdão nº 16-65.306, de lavra da 24ª Turma da DRJ/SPO), advertindo-lhe do prazo disponível para pagamento ou interposição de Recurso Voluntário ao CARF, dentre outras comunicações prescritas pela legislação; **(ii)** acoste aos autos comprovante da data de ciência da decisão de primeiro grau pela VPR Brasil; e **(iii)** determine o retorno dos autos ao CARF, com ou sem interposição de Recurso Voluntário pela VPR Brasil, para remessa a esta Relatoria, para oportuna re-inclusão em pauta e início de julgamento".

Em decorrência, os autos foram remetidos à Seção de Arrecadação e Cobrança da Alfândega do Porto de Itajaí ("SARAC/Itajaí"), que realizou a intimação da VPR Brasil no dia 05/05/2017, conforme fls. 407 e seguintes.

A VPR Brasil, todavia, após ser devidamente intimada, não interpôs Recurso Voluntário, sendo determinado o encaminhamento dos autos novamente ao CARF pelo despacho de fls. 410.

Por último, pelo despacho de fls. 415, os autos foram redistribuídos à minha relatoria no dia 13/07/2017.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Augusto Fiel Jorge d' Oliveira

O recurso interposto pela Pan Asia é tempestivo e preenche os demais requisitos para a sua admissibilidade, de modo que dele tomo conhecimento.

Da acusação fiscal - interposição fraudulenta comprovada

Como relatado, o processo ora em julgamento decorre de "*aplicação de multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria pela impossibilidade de sua apreensão, face a aplicação do procedimento especial de controle aduaneiro previsto na IN SRF 228/2002*", pela realização, pela Pan Asia, de operações de importação entre 15/03/2012 e 29/06/2012.

Esse lançamento tem origem e se utiliza de constatações feitas pela Fiscalização no âmbito do procedimento especial de controle aduaneiro da IN nº 1.169/2011, que embasou o Processo Administrativo nº 12457-733.820/2012-44, e se debruçou sobre operações de importação realizadas pela Pan Asia, cujo real adquirente seria a empresa VPR Brasil, nas quais teria sido verificada a interposição fraudulenta.

Apesar de constar no Relatório de Encerramento daquele procedimento especial que a Pan Asia teria se utilizado de recursos de terceiros para realizar as operações de importação (item 7.5.1 do Relatório), como ali afirmado, "*devido ao amplo quadro probatório, a fiscalização foi além, não se sustentando, exclusivamente, na presunção, o que já seria suficiente para caracterizar o ilícito punível com a pena de perdimento. Trata-se, portanto, de COMPROVAÇÃO de ocultação do sujeito passivo, real adquirente das mercadorias e não presunção*".

Dessa maneira, a acusação fiscal sobre a qual se desenvolveu o processo é de interposição fraudulenta comprovada, cuja distinção faremos a seguir, em conjunto com os aspectos que entendemos pertinentes para resolução do caso concreto.

Da multa por conversão da pena de perdimento

O fundamento legal apontado para a multa aplicada é o artigo 23 do Decreto Lei nº 1455/76, *in verbis*:

“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. (...)

“§ 1º - O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias.

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

§ 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". (grifos nossos)

A partir da leitura desses dispositivos, percebe-se que a infração de dano ao erário decorrente da prática de ocultação do sujeito passivo ou real adquirente pode ser aferida de duas maneiras, de forma presumida ou comprovada.

Na hipótese de não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados para a realização da importação, presume-se que tenha havido uma interposição fraudulenta de terceiros, pois, a ausência de recursos por parte do importador para a realização da operação é um elemento eleito pela Lei como suficiente para considerar que os recursos utilizados tiveram origem em terceiro, que não apareceu perante os controles aduaneiros, a caracterizar a interposição ilegal.

Não sendo esse o caso, poderão as autoridades aduaneiras, com base em outros elementos, formar um conjunto de provas que demonstrem a ocorrência de fraude ou simulação com o intuito de interpor determinada pessoa entre o real adquirente e as autoridades fiscais, para que a primeira permaneça oculta aos olhos da fiscalização.

Como já destacado, no presente caso, apesar de tecer acusações que indicavam a utilização de interposição fraudulenta presumida, em que sequer precisaria provar a fraude ou simulação, a Fiscalização seguiu a segunda linha. Não há qualquer fundamento legal apontando a interposição presumida nem a Fiscalização iniciou procedimento para declarar a inaptidão da empresa, pelo contrário, aplicou a multa por cessão do nome prevista no artigo 33, da Lei nº 11.488/2007.

Logo, a acusação é baseada no artigo 23, V, § 3º, do Decreto Lei nº 1455/76, devendo o Fisco comprovar a ocorrência de interposição fraudulenta. Nesses casos, como afirmado no Acórdão nº 3401.003.174, de 17.05.2016, *"muito embora a caracterização da interposição fraudulenta por si só constitua um dano ao erário passível de punição, não cabendo discussão quanto à identificação ou extensão do dano na sua ocorrência, penso que, na etapa anterior, para que se verifique a existência da própria interposição fraudulenta decorrente de simulação, a análise da existência de prejuízo, efetivo ou potencial, ao terceiro (Fazenda Pública) vinculado e decorrente do intuito de enganar o terceiro (Fazenda Pública), pode e deve ser um dos elementos a serem levados em consideração"*.

Dessa maneira, para a cominação da pena de perdimento ou da multa substitutiva, previstas no artigo 23 do Decreto Lei nº 1455/76, o Fisco deve provar não apenas a ocultação do sujeito passivo, mas que a mesma se deu com fraude ou simulação, o que, para esse último caso, importa demonstrar a existência do intuito de enganar o Fisco para a obtenção de uma vantagem indevida, normalmente em prejuízo à Fazenda Pública.

Por esse motivo, o Desembargador Antônio Albino Ramos de Oliveira, do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, assim se manifestou: *"O que se reprime, através da drástica pena de perdimento, é a fraude, o artifício malicioso para a ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros"*. Evidente que a infração deve ser grave em sua

substância, e não sob o aspecto meramente formal. No caso concreto, porém, a despeito do esforço desenvolvido pela autoridade autuante, não vejo no procedimento da agravante qualquer objetivo fraudulento ou malicioso. Não atino onde esteja o dano ao erário, a justificar o confisco do equipamento importado". (Agravado de Instrumento nº 2005.04.01.046205-1 / 0462051-57.2005.4.04.0000; publicado em 11/01/2006)

Dos elementos levantados pela Fiscalização para imputar a ocorrência da infração e das alegações das Recorrentes

Como narrado, a Fiscalização levantou provas da ocorrência de interposição fraudulenta (i) na ação fiscal que deu origem ao lançamento; e (ii) em procedimento anterior, especial de controle aduaneiro da IN nº 1.169/2011, que embasou o Processo Administrativo nº 12457-733.820/2012-44, que consta como anexo 1 ao Auto de Infração.

Da leitura da descrição dos fatos do Auto de Infração (fls. 10 e seguintes dos autos), a Fiscalização afirma que o Relatório de Encerramento do Procedimento Especial detalha minuciosamente a conduta ilícita dos envolvidos e que a *"conduta [dos envolvidos] encontra-se sistematicamente repetida nas operações em comento, motivo pelo qual analisaremos neste tópico somente alguns aspectos que complementam e explicitam os demais elementos de prova constantes no referido relatório"*.

Nesse sentido, a Fiscalização aponta que na declaração de importação lá utilizada como exemplo, haveria comprovação de que os recursos para pagamento do fornecedor estrangeiro vieram da empresa VPR Brasil, pela análise do extrato da conta bancária da Pan Asia e demais documentos.

Já no procedimento anterior, especial de controle aduaneiro da IN nº 1.169/2011, que embasou o Processo Administrativo nº 12457-733.820/2012-44, uma série de provas foi levantada e apresentada pela Fiscalização para afastar a importação declarada como por conta própria da Pan Asia e caracterizar a interposição fraudulenta, conforme a seguir:

(i) vinculação entre empresa exportadora, transportadora internacional e VPR Brasil: *"Há vinculação entre a empresa exportadora, Frigorífico SAN PEDRO, a empresa de transporte internacional, VPR FOODS e a empresa destinatária da carga VPR BRASIL. Vinculação, esta, que se dá em nome da Sra. Vania Paula que ocupa as posições de vice-presidente, presidente e sócia majoritária, respectivamente, das empresas";*

(ii) Licenciamento de Importação vinculado à VPR Brasil: *"O Licenciamento da Importação é vinculado à VPR BRASIL, uma vez que a reinspeção pelo MAPA da carga é feito no estabelecimento da própria VPR BRASIL, em Colorado/PR, e o número SIF/MAPA 2153, indicado na Licença de Importação (L.I.) que instruiu a DI objeto deste relatório é vinculado, também, a VPR BRASIL";*

(iii) o destino da carga em todos os documentos, desde o Paraguai, portanto, antes de qualquer importação, é a cidade de Colorado - PR, sede da empresa VPR Brasil;

(iv) despachante aduaneiro da Pan Asia é o mesmo da única operação de importação realizada pela VPR Brasil, antes das operações realizadas com interposição da Pan Asia e na qual foi estourado o limite semestral para operar no comércio exterior: *"O despachante aduaneiro responsável pelo*

registro de 16 declarações de importação (por conta própria) de carne em nome de PAN ASIA que teve como destino da carga a VPR BRASIL (venda simulada) é também representante legal da própria VPR BRASIL";

(v) histórico das operações de importação de carne entre os envolvidos: "O histórico das importações anteriores (33 operações), registradas em nome da PAN ASIA representam 100% das importações de carne esta empresa, e seguiram um mesmo padrão: 100% Exportador: SAN PEDRO, 100% Transporte: VPR FOODS e 100% Destino da carga: VPR BRASIL. Este mesmo padrão foi seguido pela VPR BRASIL na única operação de importação que havia registrado em seu nome até a instauração deste procedimento";

(vi) limitações na habilitação de importar da VPR Brasil: "A empresa VPR BRASIL não possuía habilitação para importar a carga objeto deste relatório por estar com seu limite de importação extrapolado, logo, não poderia a VPR BRASIL figurar como adquirente desta declaração de importação, nem por conta própria como importadora e adquirente e nem sequer como adquirente em uma importação por conta e ordem, o que justifica o uso ilícito da interposta PAN ASIA para permanecer oculta nesta importação";

(vii) com relação à negociação com o exportador, "a PAN ASIA não apresentou nenhum documento sequer que demonstrasse o contato dela com o exportador paraguaio SAN PEDRO, obviamente, a sua "assessora", real adquirente, VPR BRASIL, vinculada ao Frigorífico SAN PEDRO, intermediou toda a negociação".

Além dos elementos levantados para caracterizar a ocultação do sujeito passivo, a Fiscalização afirma que, ao proceder dessa forma, a empresa que se ocultou buscava as seguintes vantagens:

(i) a não submissão aos procedimentos de habilitação ao SISCOMEX e de revisão de habilitação ao SISCOMEX, com o objetivo de não se expor a uma fiscalização, seja pela existência de irregularidades, seja pelo receio de sofrer alguma sanção, e evitar uma análise detalhada de informações contábeis, financeiras e operacionais;

(ii) interferência na avaliação de risco nas operações; e

(iii) não declaração da vinculação entre o exportador e adquirente.

Por outro lado, a Pan Asia defende que realizou uma importação por conta própria e que seria a real adquirente da mercadoria, pois teria financiado, com recursos próprios, as operações de importação, não sendo possível, segundo a Recorrente, a discussão de opção logística por ela utilizada.

Análise da caracterização de interposição fraudulenta

Diante de elementos tão robustos dando conta que a Pan Asia não realizou uma operação por conta própria, mas cedeu seu nome para que a VPR Brasil pudesse realizar operações de importação de exportador de seu próprio grupo, sem que precisasse declarar a

condição de vinculada e se sujeitar aos controles respectivos, a Pan Asia concentra sua defesa na alegação de que teria financiado, com recursos próprios as operações de importação.

Para tanto, acosta à Impugnação, uma série de extratos bancários. Porém, da forma como oferecida a prova, sem qualquer demonstração de correlação entre operações de importação, datas de importação, despesas para nacionalização e valores disponíveis pela Pan Asia, com a evidenciação de sua origem, tal documentação não ajuda a Recorrente a infirmar a acusação fiscal e a presunção legal prevista no artigo 37 da Lei nº 10.637/2002: *in verbis*: "Art. 27. A operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001".

De qualquer modo, esse não é o único elemento trazido pela Fiscalização para comprovar a tese acusatória. Existe comprovação de que exportador, transportador e VPR Brasil pertencem ao mesmo grupo econômico. Antes de utilizar a Pan Asia, a VPR realizou apenas uma única operação de importação, em que não declarou o vínculo com o exportador e, além disso, sequer estava autorizada a realizar operações adicionais com a habilitação que possuía à época.

O histórico das operações com carne realizadas pela envolvidas corrobora a acusação. Em todas as operações realizadas pela Pan Asia com carne, o exportador foi a empresa paraguaia e o "comprador no mercado interno" ou "real adquirente", para a Fiscalização, foi a VPR Brasil. Do ponto de vista da VPR, além daquela importação isolada diretamente da empresa paraguaia, todas as aquisições de carne se deram, a partir da Pan Asia e tendo como exportador a empresa paraguaia e, finalmente, do ponto de vista do exportador, todas as suas exportações acabaram tendo como adquirente a VPR Brasil, seja diretamente, naquela única importação por conta própria realizada pela VPR Brasil, seja indiretamente, nas operações de importação que a Pan Asia conta como importador por conta própria.

Contundente também é a informação de que a Pan Asia foi incapaz de apresentar um elemento sequer que demonstrasse o mínimo de relação comercial com o exportador, situação que permaneceu após inaugurado o contencioso.

Com efeito, a Recorrente não consegue apresentar explicações e provas para afastar os elementos apresentados pela Fiscalização, acima indicados. Por outro lado, também não faz prova da natureza das operações por ela realizadas. Se a Pan Asia era quem corria o risco e arcava com as operações de importação, por conta própria, poderia ter trazido algum elemento comprovando a compra e venda internacional junto ao exportador paraguaio, como emails, cartas, mensagens, contratos, viagens de funcionários ao Paraguai, que indicassem as negociações e ajustes realizados com os exportadores para a compra da carne. Se a VPR Brasil realizava apenas uma compra interna da carne, a Pan Asia poderia ter trazido também elementos que demonstrassem as negociações e ajustes para a venda e aquisição da carne junto a referida empresa e também os preços praticados nessa venda interna, para demonstrar que era remunerada pela margem de lucro entre importação e revenda e não por emprestar o nome.

Aliás, nesse ponto, as próprias empresas envolvidas afirmam que a margem praticada era de 1,5% (um e meio por cento), o que está muito mais próximo a uma prestação de serviços de nacionalização, do que a uma margem condizente com a compra e venda no mercado interno de uma mercadoria anteriormente importada.

De qualquer maneira, nem as acusações fiscais foram afastadas nem a Recorrente foi capaz de apresentar explicações e provas para amparar a natureza das operações

por ela declaradas e defendidas. Com isso, o conjunto de provas dos autos, a meu ver, ampara a acusação de que houve ocultação do real adquirente das mercadorias importadas.

Além disso, não me parece que a declaração quanto à natureza das operações às autoridades aduaneiras tenha se dado por mero equívoco ou questão de formalidade, mas sim que toda a estruturação da operação se deu na busca de vantagens para as partes envolvidas, em práticas que configuram fraude e simulação, requisitos para o reconhecimento da interposição fraudulenta.

De acordo com a Fiscalização, as vantagens buscadas pela VPR Brasil seriam a não submissão aos procedimentos de habilitação ao SISCOMEX e de revisão de habilitação ao SISCOMEX, interferência na avaliação de risco nas operações, e evitar a declaração de que exportador e real adquirente eram vinculados.

Com relação aos dois primeiros, quando levantados de forma genérica pela Fiscalização, como sói ocorrer no presente caso, penso que, por si só, não sirvam para justificar uma acusação, pois tais vantagens existem, em tese, em todo e qualquer caso em que há uma ocultação. Assim, não haveria que se fazer qualquer distinção entre a ocultação com artifício malicioso e aquela praticada sem qualquer fraude ou simulação.

Mas, com relação a última vantagem, penso que é relevante. Como narrado pela Fiscalização, a utilização de uma interposta pessoa para fugir a essa declaração representa prejuízo ao controle aduaneiro, pois tal declaração tem reflexos na valoração aduaneira as mercadorias importadas e, em consequência, na base de cálculo dos tributos incidentes na importação.

Desse modo, existindo vinculação, cabe ao Fisco analisar se essa relação influenciou a fixação dos preços, conforme dispõem os artigos 15 e 16 da Instrução Normativa nº 327/2003, a seguir transcritos:

"Art. 15. A utilização do método do valor de transação nas operações comerciais entre pessoas vinculadas somente será permitida quando a vinculação não tiver influenciado o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas.

Art. 16. A vinculação de que trata o artigo anterior diz respeito à relação existente entre o comprador e o vendedor na transação comercial de compra e venda das mercadorias".

E, na hipótese de concluir que a vinculação entre as partes afetou o preço efetivamente pago, poderá determinar a apuração do valor aduaneiro, com base nos métodos substitutivos, como prevêm os artigos 29 e 33 da referida Instrução Normativa:

"Art. 29. O importador deverá comprovar o valor declarado mediante a prestação das informações necessárias e a apresentação da respectiva documentação justificativa.

Art. 33. O valor aduaneiro também será apurado com base em método substitutivo ao do valor de transação, quando o importador ou o adquirente da mercadoria não apresentar à fiscalização, em perfeita ordem e conservação, os documentos comprobatórios das informações prestadas na DI, a

correspondência comercial, bem assim os respectivos registros contábeis, se obrigado à escrituração".

Pelo exposto, entendo que restou caracterizada a ocultação do real adquirente.

Dos demais argumentos da Recorrente - Pan Asia

A Pan Asia ainda sustenta *"que o ilícito de interposição fraudulenta de terceiros possui natureza penal-tributária, devendo estar diretamente ligado à prática de crimes antecedentes"*, segundo a Pan Asia, de ocultação da origem ilícita de recursos, prática de crime contra o Sistema Tributário Nacional ou crime contra o Sistema Financeiro Nacional, o que não teria ocorrido no caso dos autos. Além disso, afirma *"que o ilícito de interposição fraudulenta trata-se de um crime de resultado, sendo que no caso dos autos inexistente dolo em fraudar ou dano ao Erário, uma vez que todos os tributos foram recolhidos devidamente"*.

Porém, o artigo 23 do Decreto Lei nº 1455/76 não exige para a cominação da pena de perdimento ou da multa substitutiva que a interposição fraudulenta tenha sido praticada de forma vinculada a outros crimes como utilização de recursos de origem ilícita, prática de crime contra o Sistema Tributário Nacional ou crime contra o Sistema Financeiro Nacional. Apesar de um dos grandes objetivos da penalidade ser coibir crimes dessa natureza, a aplicação da penalidade não está restrita a esse tipo de crime, sendo certo que, pela norma que se extrai do dispositivo, a pena ou multa devem ser aplicadas ao se constatar uma interposição fraudulenta e não uma interposição fraudulenta praticada em conjunto ou em decorrência de origem ilícita de recursos, prática de crime contra o Sistema Tributário Nacional ou crime contra o Sistema Financeiro Nacional.

Quanto ao pagamento dos tributos, em nada afeta a aplicação da pena, pois, como explicado, a pena ou multa incidem na ocorrência de interposição fraudulenta por prejuízo ao controle aduaneiro que, nos termos da Lei, por si só, configura um dano ao erário. De qualquer maneira, verificou-se, no presente caso, não apenas o prejuízo ao controle aduaneiro, mas também a vantagem de natureza fiscal, de redução do *quantum* a pagar no total de tributos incidentes nas operações de importação, pela diminuição do valor devido a título de ICMS.

A Pan Asia ainda defende a inaplicabilidade da multa, pois foi acusada de ceder seu nome nas operações de importação, diante da incidência do artigo 33 da Lei nº 11.488/2007.

Essa matéria não é nova no CARF. Uma primeira corrente advoga a possibilidade de cumulação, pelo entendimento de que as normas visam proteger bens jurídicos diversos. A pena de perdimento ou multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria tem por objetivo proteger o controle aduaneiro, enquanto que a multa por cessão de nome visa proteger o uso do CNPJ. Além disso, o artigo 95, do Decreto Lei nº 37/1966, permitiria a atribuição de responsabilidade, de forma conjunta, entre ocultado e ocultante, em relação à pena de perdimento/multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria.

Nesse sentido, decidi a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme ementa de julgado abaixo:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO II

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

CUMULATIVIDADE DA MULTA DO ART. 33 DA LEI Nº 11.488/07 E DO PERDIMENTO DA MERCADORIA. RETROATIVIDADE BENIGNA DA LEI Nº 11.488/2007. IMPOSSIBILIDADE

A multa do art. 33 da Lei nº 11.488/07 veio para substituir a pena de inaptação do CNPJ da pessoa jurídica, quando houver cessão de nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários, e não prejudica a incidência da hipótese de dano ao erário, por ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, prevista no art. 23, V, do DL nº 1.455/76, apenada com perdimento da mercadoria.

Desta maneira, descartada hipótese de aplicação da retroação benigna prevista no artigo 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional por tratarem-se de penalidades distintas”. (Processo nº 12466.002267/2006-47; Acórdão nº 9303004.345; 3ª Turma da CSRF; Sessão de 06/10/2016; Relatora: Érika Costa Camargos Autran)

Uma segunda corrente defende a aplicação do princípio da especialidade, pelo raciocínio que a multa por cessão de nome estaria veiculada em norma especial para punição, ao passo que a perdimento/multa equivalente ao valor aduaneiro estaria veiculada em norma geral, ambas para tratar de um mesmo ato infracional. Logo, aplicar-se-ia a norma decorrente da regra especial para o ocultante, levando ainda em consideração que essa interpretação se adequaria à norma contida no artigo 100, do Decreto Lei nº 37/1966. Nessa segunda linha de pensamento, pode-se citar o julgado abaixo:

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 Decreto-lei nº 1455/76, sob pena de ilegal bis in idem.

Trecho do Voto Vencedor:

"(...) 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, aplicável 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.

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”: [transcrição do artigo]. (Processo nº 10314.724447/201230; Acórdão nº 3402002.362; 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária; Sessão de 23/04/2014).

Com efeito, as duas normas visam punir a mesma conduta, de acobertamento ou a ocultação do sujeito passivo nas operações de comércio exterior. Enquanto o artigo 23, inciso V, do Decreto Lei nº 1.455/1976 abrange todas as partes envolvidas na operação de importação, o artigo 33 da Lei nº 11.488/2007 foi específico, ao indicar como destinatário da norma a pessoa jurídica acobertante.

Assim, a interpretação exclusivamente teleológica daqueles que afirmam ser a penalidade do artigo 33 da Lei nº 11.488/2007 um abrandamento da pena capital de inaptidão de CNPJ, a meu ver, entra em choque com a norma que resulta da leitura dos textos normativos, tal como inseridos e como ganharam vida no ordenamento jurídico.

Nesse sentido, acredito que a leitura adequada do texto normativo deva levar em conta o diálogo desse dispositivo com os demais dispositivos que são influenciados e o influenciam no âmbito do sistema do direito aduaneiro e, além disso, a interpretação determinada pelo artigo 112, inciso IV, do CTN, o que me leva a adotar a segunda corrente exposta, pela impossibilidade de cumulação das penalidades em apreço, devendo o acobertante ser penalizado exclusivamente com a multa do artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, motivo pelo qual proponho o cancelamento do lançamento em relação à Pan Asia.

Como pedido subsidiário, a Pan Asia requer a alteração do pólo passivo da demanda, para que a empresa VPR Brasil seja indicada como contribuinte e principal interessada e que a Pan Asia seja indicada exclusivamente como responsável solidária.

Não merece prosperar esse pleito da Recorrente.

Nas operações de importação, é contribuinte do Imposto de Importação, nos termos do artigo 31, inciso I, do Decreto Lei nº 37/1966: *"O importador, assim considerada qualquer pessoa que promova a entrada de mercadoria estrangeira no Território Nacional"*. Já nas operações por conta e ordem e para encomendante predeterminado, além do importador, respondem, de forma solidária, pelo pagamento do imposto o adquirente por conta e ordem e o encomendante predeterminado, nos termos do artigo 32, parágrafo único, alíneas "c" e "d", do Decreto Lei nº 37/1966¹.

¹ Art . 32. É responsável pelo imposto: (...) Parágrafo único. É responsável solidário: (...) c) o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora;

Assim, no que se refere ao Imposto de Importação, há o importador na qualidade de contribuinte (artigo 121, inciso I, do CTN), e o adquirente por conta e ordem e o encomendante predeterminado, na qualidade de responsável (artigo 121, inciso II, do CTN).

Já no que se refere às infrações, o artigo 95, incisos I, V e VI, do Decreto Lei nº 37/1966, prevê que respondem, de forma isolada ou conjunta, quem, de qualquer forma, concorra para a sua prática ou dela se beneficie, o adquirente por conta e ordem e o encomendante predeterminado na aquisição de mercadoria estrangeira, nos termos abaixo:

"Art.95 - Respondem pela infração:

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

(...) 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".

Assim, para a penalidade prevista no artigo 23, inciso V, do Decreto Lei nº 1.455/1976, todos os atores que a Fiscalização entender que tiverem concorrido ou se beneficiado da prática infracional devem responder, em pé de igualdade, independentemente da natureza que ostentar o infrator, de contribuinte ou responsável, em relação ao Imposto de Importação.

Dessa maneira, ainda que o lançamento tenha indicado a Recorrente e a VPR Brasil como sujeitos passivos e a VPR Brasil como "responsável solidário" e não como "responsável conjunto" pela multa, não há nada a reparar no Auto de Infração, pois da "descrição dos fatos" e do TVF percebe-se que a acusação se volta contra os atores envolvidos na operação de importação de forma direta e não por atribuição de responsabilidade, pois o fundamento do lançamento é o artigo 23, inciso V, do Decreto Lei nº 1.455/1976.

Além disso, a indicação inexata da condição do sujeito passivo, no presente caso, não implicou prejuízo a defesa da Recorrente, não havendo, portanto, que se declarar qualquer nulidade do Auto de Infração (artigo 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/1972).

Conclusão

Pelo exposto, proponho ao Colegiado dar provimento ao Recurso Voluntário da Pan Asia para excluí-la do lançamento, mantendo o lançamento da multa em relação a VPR Brasil.

É como voto.

Augusto Fiel Jorge d' Oliveira - Relator

Voto Vencedor

Conselheira Mara Cristina Sifuentes, Redatora designada

Em que pese os bens concatenados argumentos trazidos no voto do ilustre relator, deste ousou divergir apenas quanto a exclusão da empresa Pan Ásia do lançamento, já que quanto aos outros pontos alegados em recurso voluntário concordo com a fundamentação trazida pelo relator.

Concordo com o ilustre relator que as acusações fiscais não foram afastadas pelos acusados e nem eles apresentaram explicações e provas para amparar as operações efetuadas:

Porém, nem as acusações fiscais foram afastadas nem as Recorrentes foram capazes de apresentar explicações e provas para amparar a natureza das operações por ela declaradas e defendidas. Com isso, o conjunto de provas dos autos, a meu ver, ampara a acusação de que houve ocultação do real adquirente das mercadorias importadas.

Além disso, não me parece que a declaração quanto à natureza das operações às autoridades aduaneiras tenha se dado por mero equívoco ou questão de formalidade, mas sim que toda a estruturação da operação se deu na busca de vantagens para as partes envolvidas, em práticas que configuram fraude e simulação, requisitos para o reconhecimento da interposição fraudulenta.

Entretanto, o relator do voto vencido expõe sua posição de que há impossibilidade de cumulação das penalidades do artigo 23, inciso V, do Decreto Lei nº 1.455/1976, com a multa do artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, motivo pelo qual ele propõe o cancelamento do lançamento da multa do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76 em relação à Pan Ásia:

Com efeito, as duas normas visam punir a mesma conduta, de acobertamento ou a ocultação do sujeito passivo nas operações de comércio exterior. Enquanto o artigo 23, inciso V, do Decreto Lei nº 1.455/1976 abrange todas as partes envolvidas na operação de importação, o artigo 33 da Lei nº 11.488/2007 foi específico, ao indicar como destinatário da norma a pessoa jurídica acobertante.

Assim, a interpretação exclusivamente teleológica daqueles que afirmam ser a penalidade do artigo 33 da Lei nº 11.488/2007 um abrandamento da pena capital de inaptidão de CNPJ, a meu ver, entra em choque com a norma que resulta da leitura dos textos normativos, tal como inseridos e como ganharam vida no ordenamento jurídico.

Nesse sentido, acredito que a leitura adequada do texto normativo deva levar em conta o diálogo desse dispositivo com os demais dispositivos que são influenciados e o influenciam no âmbito do sistema do direito aduaneiro e, além disso, a interpretação determinada pelo artigo 112, inciso IV, do CTN,

o que me leva a adotar a segunda corrente exposta, pela impossibilidade de cumulação das penalidades em apreço, devendo o acobertante ser penalizado exclusivamente com a multa do artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, motivo pelo qual proponho o cancelamento do lançamento em relação à Pan Asia.

Neste ponto entendo que é possível a cumulação das duas sanções (artigo 23, inciso V, do Decreto Lei nº 1.455/1976, com a multa do artigo 33 da Lei nº 11.488/2007) já que estão protegendo bens jurídicos diversos, a saber: a pena de perdimento ou multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria protegendo o controle aduaneiro, enquanto que multa por cessão de nome visa proteger o uso do CNPJ.

Nesse sentido, já decidiu a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme ementa de julgado abaixo:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

CESSÃO DE NOME. CUMULATIVIDADE DA MULTA DO ART. 33 DA LEI Nº 11.488/07 E DO PERDIMENTO DA MERCADORIA.

A multa do art. 33 da Lei nº 11.488/07 veio para substituir a pena de inaptação do CNPJ da pessoa jurídica, quando houver cessão de nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários, e não prejudica a incidência da hipótese de dano ao erário, por ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, prevista no art. 23, V, do DL nº 1.455/76, apenada com perdimento da mercadoria.

Recurso Especial do Contribuinte Negado. Acórdão nº 9303-003.388 – 3ª Turma. Sessão de 25 de janeiro de 2016.

Pelo exposto, voto por negar provimento aos Recursos Voluntários apresentados pelas empresas, mantendo o lançamento em sua íntegra.

Conselheira Mara Cristina Sifuentes, Redatora designada