



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

Processo nº 10909.721589/2014-17
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-003.973 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de setembro de 2017
Matéria COMÉRCIO EXTERIOR - INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA
Recorrente PAN ASIA TRADING IMPORTACAO E EXPORTACAO LTDA E OUTRO
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 "Canadense", mantendo o lançamento em relação a ela, na qualidade de contribuinte principal. 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, Fenelon 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 02/02/2012 e 30/08/2012, nas quais a Fiscalização aponta que teria ficado comprovado que *"a CANADENSE era o verdadeiro adquirente das mercadorias importadas em nome da empresa PANASIA, configurando ocultação do verdadeiro sujeito passivo das operações com o fim de reduzir as despesas a título de ICMS, bem como burlar os procedimentos fiscais de habilitação e parametrização em sua atuação no comércio exterior"*. (fls. 73 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 Canadense Ind e Com De Alimentos Eireli ("Canadense").

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 08/04/2015, 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 22/04/2015, conforme "Termo de Ciência por Abertura de Mensagem" acostado às fls. 383 dos autos, e

apresentou tempestivo Recurso Voluntário no dia 14/05/2015, conforme documento de fls. 385 e 416, na qual requer que seja o auto de infração seja 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 trata-se de um crime de resultado, sendo que no caso dos autos inexistia 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 Canadense seja indicada como contribuinte e principal interessada e que a Pan Asia seja indicada exclusivamente como responsável solidária.

Já o sujeito passivo solidário, Canadense, também foi cientificado no dia 22/04/2015, mas por postagem de intimação pelos Correios, como se verifica no Aviso de Recebimento acostado às fls. 384, e apresentou tempestivo Recurso Voluntário no dia 18/05/2015, conforme documento de fls. 418 dos autos, no qual pede que o Auto de Infração seja declarado nulo e insubsistente, pelas razões a seguir: **(i)** a operação realizada pela Canadense seria lícita, pois a Canadense não possui interesse em atuar no comércio exterior, limitando a sua atuação à revenda de farinha de trigo no mercado interno, a Pan Asia possui *know how* nas áreas de comércio exterior e de desembaraço aduaneiro, tendo, assim, condições de proceder em nome próprio a operação de importação e assumir todos os riscos inerentes à mesma, as negociações e operações com o exportador foram realizadas pela Pan Asia, que financiou as operações de importação com recursos próprios; **(ii)** não poderia prosperar a imputação de que a Canadense teria efetuado importações fazendo uso de interposição fraudulenta, por ser ônus da autoridade fiscal apresentar provas dos fatos constituintes do direito da Fazenda, o que não teria ocorrido no lançamento em questão; **(iii)** com relação à acusação de falta de fechamento de câmbio e de que tais pagamentos teriam sido realizados por terceiros, a Canadense alega que tal fato não pode ser a ela imputado, pois quem efetuou as importações foi a Pan Asia e não caberia à Canadense fiscalizar o cumprimento dessa obrigação; **(iv)** uma operação lícita não poderia ser transformada em fraudulenta, por não se encaixar em alguma modalidade previamente definida e regulamentada pela RFB e pela simples alegação da autoridade fiscal; e **(v)** a imputação de responsabilidade não poderia prosperar, pois seria contrária ao decidido pelo Supremo Tribunal Federal ("STF"), no julgamento do RE nº 562.276, pois a mesma não seria a contribuinte principal nem teria dado causa ao fato gerador e pela Lei não impor a solidariedade no pagamento no caso concreto.

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.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Augusto Fiel Jorge d' Oliveira

Os recursos são tempestivos e preenchem os demais requisitos para a sua admissibilidade, de modo que deles 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 da farinha de trigo entre 02/02/2012 e 30/08/2012.

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 12457-734.826/2012-39, e se debruçou sobre operações de importação realizadas pela Pan Asia, cujo real adquirente seria a empresa Canadense, nas quais teria sido verificada a interposição fraudulenta.

Assim, entendendo que a conduta investigada nesse primeiro processo ainda persistia, a Fiscalização analisou mais 22 operações de importação realizadas pela Pan Asia, que teriam também como real adquirente a Canadense, acrescentando que para tais operações não havia fechamento de câmbio e não teria a importadora se utilizado de recursos próprios para custeio delas.

Apesar dessas acusações, em nenhum momento a Fiscalização apresenta como fundamento legal para a aplicação multa substitutiva da pena de perdimento o artigo 23, V, parágrafo 2º, do Decreto 1.455/1976, que trata da interposição presumida. Tanto é assim que, ao invés de ter seguido pelo procedimento para declaração de inaptidão da inscrição da importadora no CNPJ, a Fiscalização ainda aplicou a multa prevista no artigo 33 da Lei nº 10.488/2007 ao final daquele primeiro procedimento, como se verifica às fls. 73 dos autos.

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 solução 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 12457-734.826/2012-39, que consta como anexo ao Auto de Infração.

Da leitura da descrição dos fatos do Auto de Infração (fls. 13 e seguintes dos autos), os seguintes elementos de prova foram apontados: (i) os contratos de câmbio relativos às operações de importação estavam em aberto, sugerindo que haviam sido quitados por terceiros; de acordo com a Fiscalização: *"Como não localizamos, na documentação fornecida, qualquer indício de que o câmbio efetivamente tenha sido fechado, nem em consulta aos extratos bancários nem na contabilidade da empresa, agravado pelo fato de sequer haver qualquer indicação de pagamento direto, restou caracterizado, em tese, o pagamento por outra entidade, o real adquirente, quiçá mediante a utilização da sistemática dólar-cabo";* (ii) citando o procedimento anterior, a Fiscalização se manifesta pela ocorrência de interposição fraudulenta, na qual a Pan Asia teria servido apenas para ceder a documentação fiscal; nos seguintes termos: *"Toda a prova juntada pela Fiscalização levou a concluir que a PAN ASIA não participa das operações no comércio exterior, restando claro que a negociação e contratação dos intervenientes é feita pelo(s) oculto(s) interposto(s), sendo a postura da PAN ASIA totalmente passiva, aguardando as devidas autorizações para cumprir com as formalidades a seu cargo, que nada mais é do que emitir os documentos fiscais para dar a aparência de uma operação lícita, ou seja, cede o seu nome, restando comprovado que o verdadeiro responsável, adquirente importador das operações é o interposto oculto".*

Já no procedimento anterior, especial de controle aduaneiro da IN nº 1.169/2011, que embasou o Processo Administrativo nº 12457-734.826/2012-39, 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) em seu sítio eletrônico, a Pan Asia se apresenta como *"prestadora de serviços de comércio exterior"* e expõe as vantagens de operar com ela da seguinte forma, *"principalmente em questões fiscais que reduzem de forma matemática-financeira o imposto mais importante e significativo das importações, ou seja, o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS";*

(ii) ao analisar 394 declarações de importação da Pan Asia no ano de 2012, todas registradas por conta própria, no contexto de auditoria da "Operação Moinho de Vento", a Fiscalização verificou que *"todas as notas fiscais de*

venda da PAN ASIA à CANADENSE possuem o mesmo conjunto de exportadores, o mesmo despachante e a mesma transportadora internacional. Já as notas fiscais de venda de farinha de trigo para a empresa "B" possuíam seu próprio exportador, seu próprio despachante e sua própria transportadora internacional. E assim por diante para as empresas "C" e "D". (fls. 351 dos autos)

(iii) documentos apreendidos na empresa Canadense demonstrariam que a Canadense efetuava pagamentos diretamente às empresas sediadas na Argentina, responsáveis por serviços aduaneiros de transporte, logística e armazenamento de cargas, o que afastaria a afirmação de que a Canadense apenas realiza compra interna de farinha de trigo;

(iv) conforme mensagens eletrônicas obtidas, o transportador TRANSUNI recebe ordens diretas da empresa Canadense, muito embora as cargas transportadas estejam registradas em nome da Pan Asia;

(v) conforme mensagens eletrônicas obtidas, a despachante aduaneira tem relação direta com a Canadense, pois teria realizado 4 (quatro) operações anteriores em nome da Canadense e só passou a ser registrada pela Pan Asia após as operações de importação dessa empresa se destinarem à Canadense; além disso, tais mensagens comprovariam que a Canadense é que realizava os pagamentos da despachante aduaneira, sobre a qual a Pan Asia não tinha qualquer influência;

(vi) existem mensagens eletrônicas que comprovariam que a Pan Asia apenas adianta os recursos para fechamento do contrato de câmbio que, logo em seguida, alguns dias depois é "reembolsado" pelo real adquirente, tomando as partes sempre o cuidado de utilizar esse capital de giro da Pan Asia e realizar o "reembolso" após o fechamento de câmbio;

(vii) no anexo 25 há a forma de remuneração da Pan Asia, que não cobra por compra e venda de farinha, nem por serviços de importação, mas, segundo a Fiscalização, por uma comissão de para emprestar o nome, de R\$1.800,00 por caminhão da farinha tipo 000 e de R\$1.900,00 por caminhão da farinha tipo 0000;

(viii) a Fiscalização ainda aponta que a mercadorias importadas não adentrariam o território de Santa Catarina. onde está localizada a Pan Asia, indo diretamente às reais adquirentes no Paraná.

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) busca de benefícios fiscais estaduais, com a redução do ICMS; e

(iii) interferência na avaliação de risco nas operações.

Por outro lado, a Pan Asia defende que realizou uma importação por conta própria, alegando que a Canadense possuía autorização no SISCOMEX, logo, não precisava que a Pan Asia se interpusesse nas operações importação. Afirma ainda que a farinha de trigo não possuía destinatário certo, pois o próprio Fisco identificou que eram vendidas para 4 (quatro) empresas diferentes, e que teria fechado o câmbio com recursos próprios.

Já a Canadense afirma que sua operação seria lícita, pois a Canadense não possui interesse em atuar no comércio exterior, limitando a sua atuação à revenda de farinha de trigo no mercado interno, a Pan Asia possuiria *know how* nas áreas de comércio exterior e de desembaraço aduaneiro, tendo, assim, condições de proceder em nome próprio a operação de importação e assumir todos os riscos inerentes à mesma, as negociações e operações com o exportador foram realizadas pela Pan Asia, que financiou as operações de importação com recursos próprios. Além disso, com relação à acusação de falta de fechamento de câmbio e de que tais pagamentos teriam sido realizados por terceiros, a Canadense alega que tal fato não pode ser a ela imputado, pois quem efetuou as importações foi a Pan Asia e não caberia à Canadense fiscalizar o cumprimento dessa obrigação.

Análise da caracterização de interposição fraudulenta

Um primeiro ponto que merece destaque diz respeito ao fechamento de câmbio.

Ao contrário do *modus operandi* constatado no procedimento anterior, realizado no âmbito do Processo Administrativo nº 12457-734.826/2012-39, em que a Pan Asia realmente, com um capital de giro próprio, pagava o contrato de câmbio e pressionava a Canadense para a realização do pagamento, tomando as partes o cuidado de fechar o câmbio para depois realizar a transferência de valores entre Canadense e Pan Asia, no presente processo, a situação é outra. Aqui, a Fiscalização acusa a Pan Asia justamente em razão de não ter realizado o fechamento do câmbio, meses após a operação de importação e, mesmo assim, ter continuado a operar com o mesmo exportador. Tal fato indicaria, segundo a Fiscalização, que a compra e venda internacional foi paga por outros meios, como por terceiros, a margem do controle cambial, o que seria um forte indício de que o real adquirente não seria a Pan Asia, mas um terceiro, no caso, a Canada.

Em seu Recurso Voluntário, a Pan Asia insiste em afirmar que teria fechado o câmbio com recursos próprios, o que seria reconhecido pela própria Fiscalização. Porém, a Fiscalização reconhece tal prática no procedimento anterior e não no presente lançamento, em que apresenta a acusação de não existir qualquer fechamento de câmbio. De qualquer maneira, não há em sua defesa provas dessa alegação.

Quanto à alegação da Canadense, que esta seria obrigação da Pan Asia e que não está obrigada a fiscalizar o seu cumprimento, assiste razão à Canadense. Porém, esse não foi o único elemento trazido para afastar a relação de compra e venda de farinha no mercado interno, tal como alegado pela Canadense. Em relação aos demais elementos, como a questão da existência de pagamentos realizados diretamente pela Canadense a despachantes no exterior e no Brasil, assim como a transportador, a coincidência de, nas "compras internas" realizadas entre a Canadense e Pan Asia figurar sempre o mesmo conjunto de exportadores, despachantes e transportadora, a Canadense não trouxe argumentos capazes de refutá-los. Observe-se que tais elementos dizem respeito diretamente à Canadense, sendo perfeitamente possível apresentar informações e documentos para afastar essa acusação.

Do mesmo modo, a Pan Asia foi incapaz de afastar a acusação fiscal e dar amparo à realização de operações de importação por conta própria, tal como por ela declarado. A alegação de que a Canadense era habilitada no SISCOMEX não retira dela o interesse de interpor a Pan Asia nas operações de comércio exterior, como exaustivamente expôs o lançamento. Já a alegação de que a farinha de trigo não era previamente destinada à Canadense, por ter a Pan Asia outros clientes, também não se sustenta, diante da utilização de um conjunto específico (exportador, transportador e despachante) para cada cliente, o que indica que era o cliente quem contratava e era responsável pela operação de importação e não a Pan Asia. Portanto, tal alegação não ajuda a afastar a acusação fiscal e também essa questão do conjunto de atores da operação de importação para cada cliente ficou sem resposta. Não há qualquer explicação da Pan Asia para ter adotado um conjunto para cada cliente, restando apenas a simulação apontada pela Fiscalização ou uma grande coincidência, hipótese que acaba sendo afastada pelos outros elementos trazidos pela Fiscalização.

As Recorrentes não conseguem apresentar explicações e provas para afastar os elementos apresentados pela Fiscalização, acima indicados. Por outro lado, também não fazem 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 aos moinhos de farinha, como emails, cartas, mensagens, contratos, viagens de funcionários à Argentina, que indicassem as negociações e ajustes realizados com os exportadores para a compra da farinha de trigo. Se a Canadense realizava apenas uma compra interna de farinha de trigo, poderia ter trazido também elementos que demonstrassem as negociações e ajustes para a aquisição de farinha de trigo junto a Pan Asia que, por sua vez, poderia apresentar os preços praticados na venda interna à Canadense, para demonstrar que era remunerada pela margem de lucro entre importação e revenda e não por emprestar o nome, por caminhão de farinha de trigo.

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.

De acordo com a Fiscalização, as vantagens buscadas pela Canadense 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 busca de benefícios fiscais estaduais, com a redução do ICMS.

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, o objetivo buscado era uma alíquota efetiva de ICMS de 4% na importação a

partir do Estado de Santa Catarina, ao invés de se sujeitar a uma alíquota ordinária, ao realizar a operação de importação, a partir do Estado do Paraná, onde localizada a Canadense. E, esse objetivo só poderia ser alcançado se as partes envolvidas declarassem que a operação era por conta própria da Pan Asia, ocorrendo após uma revenda para a Canadense. Caso fosse declarada uma operação por conta e ordem, por exemplo, o importador já não estaria no Estado de Santa Catarina, não fazendo jus ao benefício fiscal.

Contudo, como não ocorreu, de fato, a importação por conta própria e posterior revenda à Canadense, e as partes assim declararam às autoridades, com o intuito de enganar a Fazenda Pública, para obtenção de vantagens, a conduta se enquadra nas hipóteses de fraude (artigo 72 da Lei nº 4.502/1964) e simulação (artigo 167 do Código Civil), o que justifica a aplicação da multa substitutiva da pena de perdimento, por restar configurada a interposição fraudulenta.

Por último, ainda que se trate de uma vantagem obtida em desfavor de uma unidade da Federação e não em desfavor da Fazenda Federal, resta configurado o intuito de enganar e a caracterização da infração, pois quem detém competência para fiscalizar e controlar as operações de comércio exterior, defendendo interesses extrafiscais e também fiscais de interesse não apenas da União, mas também dos Estados e Municípios, é o Ministério da Fazenda, com esteio no artigo 237, da Constituição Cidadã, *in verbis*: "Art. 237. A fiscalização e o controle sobre o comércio exterior, essenciais à defesa dos interesses fazendários nacionais, serão exercidos pelo Ministério da Fazenda".

Dos demais argumentos das Recorrentes - 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, decidiu 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 inaplicação 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 Canadense seja indicada como contribuinte e principal

interessada e que a Pan Asia seja indicada exclusivamente como responsável solidária, argumento que será analisado em conjunto com o seguinte, levantado pela Canadense.

Dos demais argumentos das Recorrentes - Canadense

Em seu Recurso Voluntário, a Canadense ainda defende que a imputação de responsabilidade não poderia prosperar, pois seria contrária ao decidido pelo Supremo Tribunal Federal ("STF"), no julgamento do RE nº 562.276, pois a mesma não seria a contribuinte principal nem teria dado causa ao fato gerador e pela Lei não impor a solidariedade no pagamento no caso concreto.

De início, cumpre afastar a aplicação do julgamento invocado pela Canadense, eis que versa sobre matéria diversa da aqui discutida, que é penalidade aduaneira.

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.

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

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;

natureza que ostentar o infrator, de contribuinte ou responsável, em relação ao Imposto de Importação.

Dessa maneira, ainda que o lançamento tenha indicado a Canadense 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 Canadense, 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, e negar provimento ao Recurso Voluntário interposto pela Canadense, mantendo o lançamento em relação a ela, na qualidade de contribuinte principal.

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 inaptidão 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