



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10920.721515/2011-80
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3001-001.005 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 11 de novembro de 2019
Recorrente POLYTRADE COMERCIAL E EXPORTADORA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 16/08/2006

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS. OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE NA IMPORTAÇÃO.

Comprovada a importação por conta e ordem de terceiros com ocultação dolosa do real interessado, e tendo sido a mercadoria não localizada ou consumida, correta aplicada a multa por conversão da pena de perdimento prescrita no Decreto-Lei nº 1.455/1976, art. 23, inciso V e § 3º.

MULTA POR CESSÃO DE NOME. ACOBERTAMENTO DO REAL ADQUIRENTE. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS. PROCEDÊNCIA

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).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada no recurso e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Roberto da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luis Felipe de Barros Reche - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcos Roberto da Silva (Presidente), Francisco Martins Leite Cavalcante e Luis Felipe de Barros Reche.

Relatório

Trata o presente processo de lide instaurada pela contribuinte em decorrência da aplicação da multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias submetidas a despacho aduaneiro de importação, com base no art. 23, § 3º do Decreto-Lei nº 1.455/76, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/02. A aplicação da penalidade decorreu da comprovação, pela fiscalização aduaneira, da utilização fraudulenta de interposta pessoa para a realização de operação de importação.

Por economia processual e por relatar a realidade dos fatos de maneira clara e concisa, reproduzo o relatório da decisão de piso:

“Trata o presente processo de auto de infração lavrado para exigência de crédito tributário no valor de R\$ 21.253,01 referente a multa equivalente ao valor aduaneiro de mercadorias importadas, prevista no § 3º do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976, com a redação dada pelo artigo 59 da Lei nº 10.637/2002.

Depreende-se da descrição dos fatos do auto do Relatório Fiscal que integra o auto de infração que a interessada registrou a Declaração de Importação nº 06/0973159-3, em 16/08/2006, para amparar a importação de rádios e licenças de software, na qual informou ser a importadora e adquirente das mercadorias.

Submetida a procedimento de fiscalização e intimada a apresentar documentos, a interessada apresentou a fatura comercial 101339 a qual é endereçada à empresa Ravew Consultoria em Telecomunicações.

Verificou-se que a totalidade das mercadorias importadas foram revendidas à empresa "Ravew", conforme notas fiscais de entrada nº 00255 e de saída nº 00256.

Questionada sobre o local de armazenagem das mercadorias após o desembaraço aduaneiro, a interessada informou que foram armazenadas no estabelecimento da empresa "Ravew".

Intimada a demonstrar a origem dos recursos empregados na importação a interessada informou que os recursos utilizados foram oriundos de pagamentos antecipados dos clientes, e que a Polytrade não tinha recursos para bancar o desembaraço das importações e, que, portanto, os clientes encomendavam e pagavam antecipadamente.

O Balancete Analítico da empresa "Ravew" apresenta um crédito relativo a adiantamento de importações em andamento efetuados à empresa Polytrade Com e Exp Ltda.

Documento denominado "demonstrativo financeiro" apresenta todos os encargos financeiros envolvidos na importação, desde os valores das mercadorias e dos tributos devidos até o controle dos valores já adiantados pela empresa Ravew e dos valores ainda devidos à Polytrade.

Constatou-se que a empresa Ravew, à data da importação, não possuía habilitação no Siscomex para operar no comércio exterior.

Conclui-se assim, que a operação de importação ocorreu por conta e ordem da empresa Ravew, que detinha a capacidade econômica para fazer vir do exterior as mercadorias e que adiantou os recursos à empresa Polytrade para que a operação se concretizasse, burlando os controles aduaneiros da Receita Federal, pois a empresa Ravew restou oculta na operação de forma simulada.

Os documentos apresentados no curso do despacho aduaneiro não expressam a verdade sobre a transação comercial efetuada. Assim, a fatura comercial e o conhecimento de transporte instrutivos do despacho de importação devem ser considerados ideologicamente falsos.

Considerando que as mercadorias já haviam sido consumidas, foi lavrado auto de infração para exigência de multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias importadas, nos termos do §3º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976, pela caracterização do dano ao Erário pela hipótese prevista no inciso V do mesmo art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/2002.

A empresa Ravew Consultoria e Serviços em Telecomunicações Ltda foi autuada na condição de responsável solidária, nos termos dos artigos 32, parágrafo único, inciso III, 94 e 95, do Decreto-lei nº 37/1966, regulamentados pelos artigos 602 e 603 do Decreto nº 4.543/2002 vigente à data dos fatos.

Cientificadas da autuação, a empresa Polytrade Comercial e Exportadora Ltda apresentou impugnação na qual alega, em síntese, que:

Que a fiscalização noticiava a ocorrência de fatos que ensejaram a interposição fraudulenta na operação de importação realizada pela impugnante, sendo aplicada multa proporcional ao valor aduaneiro das mercadorias - 100% (cem por cento) - qual soma a monta de R\$ 21.253,01.

A acusação de que teria ocorrido interposição fraudulenta de terceiros está calcada em meras presunções, pois as conclusões foram tomadas a partir de meros indícios e suposições, não fatos reais.

Os pagamentos ao exportador foram realizados pela própria impugnante, conforme contrato de câmbio.

Todos os documentos que ampararam a importação, tais como comprovantes de importação, *commercial invoice*, *packing list* e protocolo de liberação de mercadoria, todos sem qualquer erro, rasura ou indício de fraude, esclarecem que a transação efetuada se deu pela impugnante.

Desses documentos se constata que a negociação das mercadorias importadas foi efetivamente realizada pela impugnante.

A única exceção ao ônus da prova da fiscalização na hipótese de interposição fraudulenta é a presunção tão-somente na hipótese de não ser comprovada a origem, disponibilidade e transferência de recursos empregados.

A impugnante possui indiscutível capacidade financeira para realizar as operações de importação por conta própria, ao contrário do que quer fazer crer a fiscalização, inexistindo, no caso em tela, qualquer tentativa de fraude ou simulação mediante a interposição fraudulenta de terceiros.

O art. 33 da Lei nº 11.488/2007 prevê a aplicação de multa de 10% do valor aduaneiro para os casos de cessão de nome da pessoa jurídica para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários. Portanto, por ser mais benéfica, essa deveria ser a multa aplicada, nos termos do disposto no art. 112 do Código Tributário Nacional.

A fiscalização não observou o princípio da busca da verdade real, aplicando meras presunções.

Requer seja tornado nulo o auto de infração, cancelando o crédito tributário ou, alternativamente, seja convertida a multa para 10% nos termos do art. 33 da Lei nº 11.488/2007.

A empresa Ravew Consultoria e Serviços em Telecomunicações Ltda foi autuada na condição de responsável solidária, foi cientificada (v. fl. 150/151), todavia não consta dos autos que tenha apresentado impugnação”.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis - SC (DRJ/Florianópolis) considerou, por meio do Acórdão nº 07-42.683 - 1ª Turma da DRJ/FNS (doc. fls. 153 a 161)¹, improcedente a Manifestação de Inconformidade formalizada, em decisão assim ementada:

"ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 16/08/2006

¹ Todas as referências a folhas dos autos pautar-se-ão na numeração estabelecida no processo digital, em razão de este processo administrativo ter sido materializado na forma eletrônica.

INFRAÇÃO. SUBSUNÇÃO DOS FATOS À NORMA. PENALIDADE.

A subsunção dos fatos à norma legal que prevê a infração determina sua caracterização com consequente aplicação da penalidade prevista.

DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. MERCADORIA CONSUMIDA OU NÃO LOCALIZADA. MULTA IGUAL AO VALOR ADUANEIRO DA MERCADORIA.

Considera-se dano ao Erário a ocultação do real sujeito passivo na operação de importação, mediante fraude ou simulação, infração punível com a pena de perdimento, que é substituída por multa igual ao valor aduaneiro da mercadoria importada caso tenha sido entregue a consumo ou não seja localizada.

MULTA POR CESSÃO DE NOME DA PESSOA JURÍDICA. LEI Nº 11.488/2007, ART. 33. PENA DE PERDIMENTO. CONCOMITÂNCIA.

A aplicação da multa prevista no art.33 da Lei nº 11.488/2007 não prejudica a aplicação da pena de perdimento da mercadoria ou a aplicação da multa substitutiva à pena de perdimento da mercadoria nos casos de seu consumo, não localização ou revenda.

Portanto, não é possível a substituição da multa substitutiva à pena de perdimento pela multa prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

A recorrente apresentou seu Recurso Voluntário (doc. fls. 168 a 180) em 31/10/2018, por meio do qual, basicamente repetindo as alegações de sua Impugnação, contesta a decisão de primeira instância, alegando, em síntese, que:

- a) ao deduzir que as importações registradas por conta própria teriam ocorrido por conta e ordem da empresa RAVEW, que detinha a capacidade econômica para fazer vir do exterior as mercadorias, a fiscalização não observou o princípio da busca da verdade real, atribuindo à empresa a prática de interposição fraudulenta de terceiros com base em meras presunções, pois as conclusões teriam sido tomadas a partir de meros indícios e suposições e não fatos reais;
- b) a verificação de que os pagamentos ao exportador foram realizados pela própria recorrente, conforme contrato de câmbio anexado à Impugnação, e que todos os documentos que ampararam a importação (comprovantes de importação, *commercial invoice*, *packing list* e protocolo de liberação de mercadoria) não continham qualquer erro, rasura ou indício de fraude esclarecem que a transação efetuada se deu pela empresa;
- c) possui indiscutível capacidade financeira para realizar as operações de importação por conta própria, ao contrário do que quer fazer crer a fiscalização, inexistindo, no caso em tela, qualquer tentativa de fraude ou simulação mediante a interposição fraudulenta de terceiros;
- d) os indícios apontados não seriam satisfatórios para caracterização da infração atribuída, “uma vez que não é adequado afirmar que em toda a operação por conta própria deva ocorrer, para ser considerada lícita, vendida para diversos compradores e após um longo período de estocagem, entendimento este incompatível com a dinâmica das operações mercantis” e que “não há na legislação qualquer vedação para que as

mercadorias sejam revendidas logo após efetivada a negociação internacional, sendo entendimento isolado do próprio Fisco”;

- e) *é certo que o ordenamento jurídico pátrio veda a imposição de constituição tributária e/ou aplicação de qualquer espécie de sanção sem que haja a regular apuração das infrações, vedando a aplicação por mera presunção, de forma que resta incontestada a nulidade do lançamento, “haja vista que a infração está consubstanciada em meras presunções, em clara e evidente afronta aos princípios constitucionais da legalidade estrita e da verdade material, na medida em que o combatido auto de infração não indica com precisão os fatos e dados que apontam a prática da ocultação de real adquirente, realizando meras deduções para consubstanciar este ilegal lançamento”;*
- f) *na DI fiscalizada, a importação foi realizada na modalidade “conta própria”, tendo sido comprovado que a recorrente foi de fato a responsável pelas negociações com o exportador e pelo pagamento de todas as despesas decorrentes da importação e em momento nenhum teria recebido adiantamentos de terceiros ocultos, sendo o contrato de câmbio devidamente fechado pela mesma, com a remessa oficial da quantia respectiva ao exportador, figurando a empresa como única obrigada no referido contrato, bem como em todos os demais documentos relativos à operação de importação;*
- g) *“para que o dano ao Erário e a sonegação possam ser caracterizados é necessário identificar a conduta infracional tributária ou financeira, como lesiva ao patrimônio público que a cometeu; o resultado infracional há de ser quantificado e, tanto quanto o imposto, expresso em pecúnia, elemento definidor da intensidade do dano causado e; tal dano ou prejuízo fiscal há de ser constituído no mundo das obrigações e nessa condição ser exigível, além de identificar o sujeito passivo que cometeu”, mas “não houve qualquer DANO AO ERÁRIO, pois conforme extraído das próprias declarações de importação os tributos foram devidamente recolhidos”;*
- h) *o recebimento de valores pela recorrente, após praticada a operação de importação por sua conta e risco, decorre do pagamento devido em razão de negócio jurídico mercantil de venda e compra das mercadorias, de forma que o valores pagos pela RAVEW à empresa foram decorrentes de operações mercantis internas; e*
- i) *ainda que se considerassem verdadeiros os fatos alegados pelo Fisco, a multa aplicada merece minoração, isto porque, “com a entrada em vigor do comando normativo veiculado no art. 33 da Lei nº 11.488/07, a multa aplicável a quem comete a infração caracterização por interposição fraudulenta no comércio exterior mediante cessão de nome, é equivalente a 10% do valor da operação”, visto que a multa decorrente da conversão da pena de perdimento de bens em operações de comércio exterior, deve afetar apenas o patrimônio do suposto importador oculto, sob pena de violação do princípio da intranscendência da pena.*

Utilizando-se desses argumentos, busca a recorrente o socorro deste E. Conselho, para, ao final de sua peça recursal, requer:

“a) O recebimento do presente recurso Voluntário, na forma do art. 33 do Decreto 70.235/72 pelo órgão competente, para fins de reconhecer a inexistência de amparo legal que sustente a constituição da multa de R\$ 21.253,01 (vinte e um mil duzentos e cinquenta e três reais e um centavo), em razão de não ter ficado caracterizada a ocorrência da prática de interposição fraudulenta de terceiros, mediante a ocultação do real adquirente;

b) Todavia, caso não seja este o entendimento da r. Autoridade Fiscal, que seja convertida a penalidade de multa de 100% (cem por cento) do valor aduaneiro para 10% (dez por cento), conforme artigo 33 da Lei nº. 11.488/2007, por ser mais benéfica, o qual soma a importância de R\$ 2.125,30 (dois mil cento e vinte e cinco reais e trinta centavos) e que, por disposto em lei, passa a ser R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).

c) Seja julgado INSUBSISTENTE o Auto de Infração, bem como determinada a sua ANULAÇÃO e CANCELAMENTO, com o subsequente ARQUIVAMENTO E REGISTRO, para que seja afastada qualquer penalidade ou sanção nos termos vazados nas linhas sucedidas”.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Felipe de Barros Reche, Relator.

Competência para julgamento do feito

O litígio materializado no presente processo observa o limite de alçada e a competência deste Colegiado para apreciar o feito, consoante o que estabelece o art. 23-B do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015².

Conhecimento do Recurso

O Recurso Voluntário interposto é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, de sorte que dele tomo conhecimento.

² Art. 23-B As turmas extraordinárias são competentes para apreciar recursos voluntários relativos a exigência de crédito tributário ou de reconhecimento de direito creditório, até o valor em litígio de 60 (sessenta) salários mínimos, assim considerado

o valor constante do sistema de controle do crédito tributário, bem como os processos que tratem: (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

I - de exclusão e inclusão do Simples e do Simples Nacional, desvinculados de exigência de crédito tributário; (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

II - de isenção de IPI e IOF em favor de taxistas e deficientes físicos, desvinculados de exigência de crédito tributário; e (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

III - exclusivamente de isenção de IRPF por moléstia grave, qualquer que seja o valor. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

(...)

Análise da preliminar de nulidade

A Recorrente levanta preliminar de nulidade do lançamento, defendendo que a infração estaria consubstanciada em meras presunções, em clara e evidente afronta aos princípios constitucionais da legalidade estrita e da verdade material, na medida em que Auto de Infração não teria indicado com precisão os fatos e dados que apontam a prática da ocultação de real adquirente, realizando meras deduções para consubstanciar o ilegal lançamento.

Sustenta ainda que o ordenamento jurídico pátrio veda a imposição de constituição tributária e a aplicação de qualquer espécie de sanção sem que haja a regular apuração das infrações, vedando sua aplicação por presunção ou semelhança, pois do conjunto fático e probatório apresentado não evidenciaria qualquer incompatibilidade entre o negócio declarado e o relatado dos fatos na linguagem das provas.

Não vejo qualquer vício que possa ter maculado a ação fiscal.

Inicialmente, cabe destacar que as nulidades no processo administrativo fiscal, como se sabe, são tratadas nos arts. 59 e 60 do Decreto nº 70.235/72, segundo os quais somente serão declarados nulos os atos na ocorrência de decisões ou despachos lavrados ou proferidos por pessoa incompetente ou dos quais resulte inequívoco cerceamento do direito de defesa à parte (*verbis* – grifos nossos):

“Art. 59. **São nulos:**

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio”.

Nesses termos, cabe destacar que as nulidades no âmbito do processo administrativo fiscal são declaradas com vistas a expurgar do mundo jurídico atos que tenham sido executados com vícios formais, ou seja, com ausência de condição ou requisito de forma indispensável à sua validade, ou com preterição do direito de defesa, quando se constata a ocorrência de inequívoco prejuízo à parte no exercício de seu direito de defesa.

Assim, se não houver prejuízo às partes pela prática do ato no qual se tenha considerado haver suposta irregularidade ou inobservância da forma, ou ainda o cerceamento do direito de defesa, não há de se falar na sua invalidação.

Temos em tela a lavratura de Auto de Infração para a aplicação de penalidade, efetuada por ocupante de cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal, autoridade administrativa que detém a competência privativa para praticar referido ato. A ação fiscal foi conduzida pela fiscalização aduaneira, em observância ao que prescreve a legislação aduaneira, e decorre do monitoramento das operações de comércio exterior ocorridas na unidade local, geralmente

mediante a utilização de mecanismos de análise e gestão de risco, a partir dos quais foi apurada a possibilidade de ocorrência da prática de interposição fraudulenta na operação em análise, o que motivou a instauração do procedimento de fiscalização.

Além disso, a recorrente foi intimada por diversas vezes a apresentar os documentos e informações de que dispunha, com vistas a comprovar a regularidade das operações de importação, e exerceu com plenitude o seu direito de defesa.

Diante do exposto, não vejo qualquer vício formal ou preterição do direito de defesa, de sorte que rejeito a preliminar de nulidade do lançamento.

Análise do mérito

O que chega neste momento para a apreciação e deliberação deste colegiado é a aplicação da multa equivalente ao valor aduaneiro pela conversão da pena de perdimento das mercadorias submetidas a despacho aduaneiro de importação, efetuado com base na Declaração de Importação (DI) nº 06/0973159-3. A DI foi registrada em 16/08/2006, para amparar a importação de equipamentos de telecomunicação e licenças de software supostamente importados pela recorrente em importação direta, mas, de acordo com a Autoridade fiscal, promovida com a ocultação do real adquirente e em descumprimento da legislação aduaneira.

Segundo a fiscalização, teria sido comprovada a ocultação, pela recorrente, da real adquirente das mercadorias, a empresa RAVEW Consultoria em Telecomunicações, subsumindo-se então à infração tipificada no inciso V do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76.

A recorrente por sua vez, em apertada síntese, defende que o lançamento se deu a partir de mera presunções, visto que a importação foi realizada por conta própria, pois: foi de fato a responsável pelas negociações com o exportador e pelo pagamento de todas as despesas da importação; efetuou o pagamento das mercadorias ao exportador com a remessa oficial da quantia respectiva com a utilização de recursos próprios, aparada por contrato de câmbio devidamente fechado pela empresa; e promoveu o despacho de importação apresentando todos os documentos instrutivos sem qualquer rasura ou emenda.

O cerne da questão está, como se vê, na ocorrência de ilícito aduaneiro pela ocultação do real adquirente das mercadorias mediante a interposição fraudulenta de terceiros, a qual estaria comprovada, segundo a fiscalização aduaneira, por todos os elementos e informações levantados pela autoridade fiscalizadora, constantes dos autos.

Sempre bom lembrar que a legislação aduaneira aponta a interposição fraudulenta como o ato em que uma pessoa, física ou jurídica, se interpõe entre a fiscalização aduaneira e o real adquirente da mercadoria, aparentando ser o responsável por uma operação de importação, ocultando assim aquele que não pode ou não quer promover a importação em seu próprio nome. A ocultação do real adquirente é artifício empregado para burlar controles aduaneiros e obrigações tributárias principais e acessórias.

A ocultação do sujeito passivo ou real adquirente é veementemente condenada pela legislação em vigor, pois é através desse subterfúgio que, além de outras práticas ilícitas, as empresas intentam:

- (i) não se submeter a procedimentos fiscais mais apurados de habilitação, os quais têm o fito justamente de promover o combate preventivo à dissimulação de

intervenientes nas operações de comércio exterior através da verificação de indícios de interposição fraudulenta, seja por vícios na constituição da empresa ou pelo uso de recursos de terceiros interessados em ocultar suas operações do controle aduaneiro visando quaisquer objetivos, seja pela lavagem de dinheiro, evasão de divisas ou desoneração de exigências fiscais. Destarte, o interessado pretende não ser submetido à apurada análise fiscal pela Autoridade Tributária responsável por verificar a regularidade e consistência das informações prestadas, aferir a capacidade operacional e financeira da pessoa jurídica e avaliar a capacidade empresarial e econômica dos sócios quanto ao objeto e capital societários;

(ii) interferir na avaliação do risco da operação (parametrização das DI), mensurada em função do perfil e histórico cadastral dos intervenientes aduaneiros envolvidos;

(iii) transgredir obrigações tributárias principais e acessórias;

(iv) não figurar como contribuinte “equiparado a industrial” para evitar a incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados nas operações subsequentes; e

(v) resguardar seu patrimônio e sua reputação sem sofrer reflexos de ordem tributária, civil e penal, haja vista a constituição de empresa “laranja” para clara pretensão de fraudar”.

Importante ressaltar, ainda, que é perfeitamente possível, à luz da legislação aplicável, que terceiro se utilize regularmente da figura de um importador para obter produto importado no mercado interno, registrando essa condição de forma transparente na DI e sem interferir na avaliação do risco da operação, mensurada em função do perfil e histórico cadastral dos intervenientes aduaneiros envolvidos.

A legislação prevê duas formas de identificar o terceiro (real comprador no mercado interno) responsável pela importação, nas modalidades de “importação por conta e ordem de terceiros” e “importação por encomenda”. Estas duas modalidades de importação estão devidamente regulamentadas e têm os procedimentos estabelecidos pela Receita Federal para sua regular utilização.

A infração “ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou do responsável pela operação” se configura quando há declaração de importação registrada no Siscomex em nome de pessoa que não é a real responsável pelo ingresso da mercadoria em território nacional, no caso de realização de importação direta.

A configuração da ocultação pode se dar tanto com a identificação do real beneficiário da operação e comprovação de sua ocorrência, o que rotineiramente se chama de interposição fraudulenta comprovada, como também nas situações em que, não havendo esta identificação, o importador não comprova a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas operações, comumente chamada de interposição fraudulenta presumida.

Visando ao combate à prática de interposição fraudulenta de terceiros, a legislação aduaneira tipificou como dano ao erário punível com a aplicação da pena de perdimento de mercadorias, por meio de alterações do art. 23 do Decreto nº 1.455/76³, a conduta de ocultação

³ Decreto nº 1.455/76

Art 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:

do real sujeito passivo em operações de importação ou exportação e estabeleceu a presunção da interposição fraudulenta pela não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos.

Importante ressaltar que o § 2º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76 não tipificou uma nova infração, diversa daquela prevista no inciso V do caput do mesmo artigo. Na verdade, estabeleceu-se presunção legal do ato ilícito. Ou seja, a conduta é a mesma, decorrente da ocultação do real adquirente, sendo diversa a maneira de comprová-la.

Veja-se que a legislação também prevê que a operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste (Art. 27 da Lei nº 10.637/2002⁴).

(...)

V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

(...)

§ 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§ 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§ 3º As infrações previstas no caput serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

(...).

⁴ Lei nº 10.637/2002

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.

Medida Provisória nº 2.158-35

Art. 77. O parágrafo único do art. 32 do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, passa a vigorar com a seguinte redação:

"Art. 32.

.....

Parágrafo único. É responsável solidário:

I - o adquirente ou cessionário de mercadoria beneficiada com isenção ou redução do imposto;

II - o representante, no País, do transportador estrangeiro;

III - o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora." (NR)

Art. 78. O art. 95 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, passa a vigorar acrescido do inciso V, com a seguinte redação:

"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." (NR)

Art. 79. Equiparam-se a estabelecimento industrial os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, que adquirirem produtos de procedência estrangeira, importados por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

Art. 80. A Secretaria da Receita Federal poderá:

I - estabelecer requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora ou exportadora por conta e ordem de terceiro; e (Redação dada pela Lei nº 12.995, de 2014)

II - exigir prestação de garantia como condição para a entrega de mercadorias, quando o valor das importações for incompatível com o capital social ou o patrimônio líquido do importador ou do adquirente.

Aplicando o disposto acima ao caso concreto e observando o que consta dos autos, verifica-se que a fiscalização aduaneira, após a regular instauração da ação fiscal e da intimação da recorrente a apresentar documentos e informações por mais de uma ocasião, concluiu pela ocorrência da interposição fraudulenta comprovada, a partir de todos os elementos de prova e informações levantados.

Concluiu a Autoridade fiscal que a empresa Polytrade Comercial e Exportadora Ltda. não possuía recursos financeiros para realizar a operação de importação e a real adquirente estava impossibilitada de formalizar a importação regularmente. Se extraem do Relatório Fiscal (fls. 074 a 094) todos os elementos que levaram a fiscalização aduaneira a essas conclusões (grifos nossos):

“Isto porque, analisando a fatura 101339 documento indispensável para o despacho de importação, verificamos que ela se encontra endereçada à empresa RAVEW Consultoria em Telecomunicações CNPJ 07.911.535/0001-63.

Esta informação é de relevante importância, visto que comprova a existência de uma terceira empresa envolvida na transação além das já declaradas Skypilot — exportador — e Polytrade — importador/adquirente.

Verificamos também que a totalidade das mercadorias nacionalizadas foram revendidas para a empresa RAVEW, cuja comprovação se faz mediante análise das notas fiscais de entrada nº 00255 e saída nº 000256 acostadas ao presente processo fiscal. (documento Nota Fiscal Entrada e Saída).

Ademais, por meio do Termo de Intimação Fiscal DI, questionamos a empresa Polytrade sobre o local de armazenagem das mercadorias após o desembaraço aduaneiro, tendo o contribuinte informado que elas foram armazenadas no estabelecimento da empresa RAVEW. (documento Resposta da Intimação 1)

Diante desses fatos apontados, é possível destacar a participação pró ativa da empresa Ravew na operação, conduzindo a negociação dos produtos com o exportador (uma vez que o exportador já emite a própria fatura em nome da Ravew) e por armazenar a mercadoria logo após a racionalização e liberação pela Receita Federal.

Como em toda transação comercial internacional na qual há venda de mercadorias, é imprescindível que o comprador (importador) efetue os pagamentos ao vendedor (exportador). Nesse condão, só quem realmente possui capacidade econômica e financeira pode realmente concretizar esta operação.

A este respeito, a empresa Polytrade foi intimada a demonstrar a origem dos recursos empregados na importação em comento.

O pagamento das mercadorias ao fornecedor estrangeiro foi efetuado no dia 21/07/2006 através dos contratos de câmbio nº 06/011667 (no valor de USD 7.851,90 para a licença do software) e nº 06/011668 (no valor de USD 20.194, 00 para as mercadorias), firmados entre a empresa Polytrade e o Banco do Brasil (documento Contrato de Câmbio). A modalidade empregada o pagamento antecipado, na qual entende-se o pagamento que é feito antes do embarque da mercadoria no exterior com destino ao Brasil, que no caso sob análise ocorreu em 31/07/ 2006, data de emissão do conhecimento de embarque HAWB 7109-0808.

(...)

Entretanto, logramos êxito em contatar o Sr. Ricardo Dias, atual sócio da empresa Ravew, que nos apresentou o Balancete Analítico do mês de agosto de 2006, demonstrativo financeiro da importação e cópia da DI e documentos instrutivos.

Art. 81. Aplicam-se à pessoa jurídica adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora, as normas de incidência das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS sobre a receita bruta do importador.”

(...)

Do balancete analítico abaixo reproduzido, verificamos que a conta 1.1.3.05.0001 apresenta um crédito de R\$ 41.072,45 relativo a adiantamento de importações em andamento efetuados à empresa Polytrade Com e Exp. (documento Balancete Ravew).

(...)

Já o documento denominado demonstrativo financeiro **apresenta todos os encargos financeiros envolvidos na importação, desde os valores das mercadorias e dos tributos devidos até o controle dos valores já adiantados pela empresa Ravew e dos valores ainda devidos à Polytrade.** (documento demonstrativo Ravew).

Diante do exposto, não restam dúvidas de que a operação de importação ocorreu por conta e ordem da empresa RAVEW, que detinha a capacidade econômica para fazer vir do exterior as mercadorias e que adiantou todos os recursos empresa Polytrade para que a operação se concretizasse.

É indubitável que, caso a operação de importação ocorreu por conta e ordem da empresa Ravew, que detinha a capacidade econômica para fazer vir do exterior as mercadorias e que adiantou todos os recursos Polytrade para que a operação se concretizasse, É indubitável que, caso a empresa Ravew não se envolvesse na operação fornecendo os recursos financeiros necessárias, a importação jamais ocorreria, pois segundo a própria empresa importadora Polytrade, ela "não tinha recursos para bancar o desembaraço das referidas importações".

Ora, se a empresa Polytrade atuou como importadora por conta e ordem da empresa Ravew, qual o motivo para não cumprir os requisitos e obrigações acessórias previstos na legislação?

A MP nº 2 .158-35/2001 estabeleceu o regramento e a competência legal para determinar a habilitação para operar no comércio exterior, senão vejamos:

(...)

Consulta efetuada nos cadastros da Receita Federal apontaram que **a empresa Ravew só obteve habilitação no Siscomex para operar no comércio exterior em 29/09/2006. Ou seja, à época da importação, que ocorreu em 16/08/2006 ela não possuía a devida habilitação, o que impediria a realização da importação pretendida.** (Documento Radar Ravew)

Destarte, **a forma encontrada para burlar o controle efetuado pela Receita Federal foi registrar a DI como importação própria da empresa e assim evitar que o sistema verificasse o cadastro da real empresa adquirente (Ravew) perante o Siscomex, viabilizando o prosseguimento da nacionalização das mercadorias.** Em outras palavras, se o importador informasse o CNPJ da empresa Ravew no campo "adquirente" o sistema impediria o registro da DI e a carga ficaria retida na alfândega até que se providenciasse a devida habilitação.

Para obter, o importador simulou um negócio jurídico e processou os dados do despacho como importação por conta própria, propiciando a ocultação do real adquirente, subtraindo o controle aduaneiro da capacidade econômica do mesmo e evitando a linha tributária do IPI..”

Ora, à vista de todos esses elementos e de todas as constatações feitas a partir do minucioso trabalho de fiscalização manifestado no Auto de Infração, não poderia ser outra a conclusão. Vejamos.

Na prática da interposição fraudulenta real, o ônus probatório é da fiscalização, ou seja, cabe à fiscalização reunir os elementos que indicam a ocorrência da interposição fraudulenta de terceiros entre o importador interposto e o sujeito passivo oculto. A meu sentir, esse ônus foi adequadamente exercido pela fiscalização.

Como destacado linhas acima, o art. 27 da Lei nº 10.637/2002 expressamente prevê que a operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste.

Vemos que a recorrente asseverou à fiscalização, em resposta ao Termo de Intimação nº 2, que *“a origem dos recursos para pagamentos das referidas declarações de importação, foram através de pagamentos antecipados dos clientes. A Polytade na época não tinha recursos para bancar o desembaraço das referidas importações, portanto os clientes encomendavam e pagavam antecipadamente”* (fls. 028). O balancete analítico da empresa RAVEW no período (fls. 048) e apresentado à fiscalização também aponta o repasse dos valores.

Por fim, se constata que a fatura comercial nº 101339, relativa aos equipamentos de telecomunicação e emitida pelo exportador, também se destina à empresa RAVEW (fls. 032):

Commercial Invoice		Page:	1 OF 1
SkyPilot Networks Inc. 2055 Laurelwood Road, 2nd Floor Santa Clara, CA 95054	 Carrier-Class Broadband Wireless	Invoice # Date: P.O. Number	101339 7/28/2006 0001
Bill To: Ravew Consultoria em Telecomunicacoes Numero de inscricao 07.911.535/0001-63 Complemento Sala 903 CEP 89.201-260. Bairro Distrito Centro Joinville, SC, Brazil		Remit Payment to: Silicon Valley Bank 3003 Tasman Drive Santa Clara, CA 95054, USA	
Ship To: Same as Bill to		Routing & Transit#: 121140399 Swift Code: SVBKUS6S For Credit of: SkyPilot Networks, Inc Final Credit Account#: 3300273754	

Além disso, ao chegarem ao País, as mercadorias foram armazenadas sob responsabilidade da empresa RAVEW, como também afirmou a recorrente à fiscalização (fls. 009).

Merece destaque, ainda, que a real adquirente estava impossibilitada de promover a regular importação, seja na condição de importadora direta, seja como regular adquirente em importação por conta e ordem, visto que somente obteve habilitação no sistema Siscomex para operar no comércio exterior após a importação das mercadorias por meio da DI objeto do Auto de Infração.

À vista de todos esses elementos, no meu entender, não há qualquer dúvida de que o importador, POLYTRADE, ocultou a real adquirente, RAVEW, e promoveu a importação direta das mercadorias objeto da DI nº 06/0973159-3 por conta e ordem desta, sem formalizar tal condição na promoção do despacho aduaneiro de importação, como prescreve a legislação aduaneira. Assim, vejo caracterizada a interposição fraudulenta, ilícito sancionado com a pena de perdimento das mercadorias, convertida em multa equivalente a seu valor aduaneiro, caso estas não sejam localizadas ou tenham sido consumidas.

Também não se sustenta o argumento utilizado pela recorrente de que as infrações previstas nos arts. 23 e 24 do Decreto-lei nº 1.455/1976 são apenas com o perdimento, por serem consideradas danosas ao Erário Público. Entende a recorrente não se poderia sustentar a existência de tais infrações sem que efetivamente haja um dano aos cofres, o que não teria ocorrido no caso concreto, pois não teria havido qualquer dano ao Erário, pois, conforme

extraído das próprias declarações de importação, todos os tributos teriam sido devidamente recolhidos.

Inicialmente destaco que o dano decorrente da interposição fraudulenta de terceiros não decorre tão somente do não recolhimento de tributos. Como já dito, ocorre em relação aos tributos internos que podem deixar de ser recolhidos em momentos subsequentes da cadeia, e não somente em relação àqueles tributos recolhidos no momento do registro da DI.

Destaco nesse sentido o que ressalta o i. Conselheiro Jorge Lima Abud, nos votos condutor do Acórdão nº 3302-006.329 - – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária):

“Destarte, tomando como base o simples significado das palavras, é possível concluir que interposição fraudulenta é a situação fática em que determinado ente fica numa posição de "intermediário" (importador ostensivo) com o objetivo de esconder outro agente (adquirente ou encomendante), causando prejuízo ao erário ou dificultando os controles administrativos das Aduanas.

Embora a fraude já esteja perfeitamente caracterizada, nos termos do art. 72 da Lei nº 4.502/1964, cumpre ainda atentar que o bem jurídico protegido pela norma contida no art. 83, inciso I, da Lei nº 4.502/1964, com a redação dada pelo art. 1º, alteração 2ª, do Decreto-lei nº 400, de 30 de dezembro de 1968, não é unicamente o Erário, mas a norma visa essencialmente resguardar o controle aduaneiro e proteger a economia nacional, que se vêem afetados pela importação fraudulenta e pela entrada clandestina de mercadorias no País.

(...)

Em tais situações, pode ocasionalmente não haver insuficiência ou falta de recolhimento de impostos, porém não se há de negar a caracterização da importação como fraudulenta, porquanto resta evidente a ação dolosa em ilidir o controle aduaneiro para fruição de vantagens ilícitas em detrimento da economia nacional, bens jurídicos que a norma visa assegurar. Então, em relação a operações aduaneiras, seria um contrassenso exigir que a fraude se caracterizasse unicamente pela falta ou insuficiência de pagamento dos impostos incidentes na importação.

No ordenamento jurídico encontramos exemplos dessa acepção, em que a importação fraudulenta não necessariamente implica supressão ou redução do imposto devido. É o caso art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, com redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 (DOU 31/12/2002), que pune uma espécie de importação fraudulenta, caracterizada pela ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros, mesmo não havendo repercussão no recolhimento do imposto.

Assim, “importação fraudulenta” significa importação com fraude ao controle aduaneiro, mitigando-se a feição estritamente tributária de “reduzir ou evitar o pagamento do imposto” ocorrendo nos casos em que a falsificação ou a adulteração de documentos acarrete dano ao citado controle, mesmo que não haja repercussão no tratamento tributário.

A propósito observe-se o lúcido ensinamento de ROOSEVELT BALDOMIR SOSA: *"consiste a falsidade documental, em matéria aduaneira, em elaborar documento falso, ou alterá-lo total ou parcialmente de modo a iludir o controle administrativo. Também se conhece a falsidade ideológica, que é quando o documento se mostra verdadeiro, mas não expressa a verdade"* (Comentário à lei aduaneira: Regulamento Aduaneiro, São Paulo: Aduaneiras, 1993, vol. III, p. 187) .

Compartilho ainda, nesse sentido, do entendimento manifestado pelo i. Conselheiro Rosaldo Trevisan (Acórdão nº 3401-003.172 – 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária), para o qual também peço licença para incorporar aos meus os fundamentos utilizados na relatoria daquele julgado (grifos no original):

“O auto de infração foi lavrado com enquadramento no artigo 23, V do Decreto-lei nº 1.455/1976. Dada a impossibilidade de apreensão da mercadoria, o perdimento foi substituído por multa com base no § 3º do mesmo artigo 23:

(...)

É cristalino que o texto (essencialmente no caput e no § 1º) não está a dizer que só quando ocasionarem dano ao Erário as infrações ali referidas serão punidas com o perdimento. Ele está, sim, trazendo claramente duas afirmações: (a) as infrações ali relacionadas consideram-se dano ao Erário; e (b) o dano ao Erário é punido com o perdimento. Disso, silogisticamente, pode-se afirmar que as infrações ali relacionadas são punidas com o perdimento. Não há margem para discussão se houve ou não dano ao Erário, no caso concreto. Seria improdutivo discutir, v.g., o dano ao Erário no caso de abandono de mercadorias pelos importadores (conduta tipificada no inciso II do art. 23).

Aliás, as disposições do Decreto-Lei surgem exatamente para regulamentar dispositivo constitucional (art. 150, § 11 da Constituição de 1967): “*Não haverá pena de morte, de prisão perpétua, de banimento, ou confisco, salvo nos casos de guerra externa psicológica adversa, ou revolucionária ou subversiva nos termos que a lei determinar. Esta disporá também, sobre o perdimento de bens por danos causados ao Erário, ou no caso de enriquecimento ilícito no exercício de cargo, função ou emprego na Administração Pública, Direta ou Indireta”, como se depreende de sua Exposição de Motivos (item 17):*

“17. Nos artigos 23 e 24, com fulcro no artigo 153 da Lei Magna, enumeram-se as infrações que, por constituírem dano ao Erário, são punidas com a pena de perdimento dos bens. De fato, todas as hipóteses arroladas, quase todas já existentes em legislação anterior, representam um comprometimento a dano de nossas reservas cambiais e uma inadimplência de obrigações tributárias essenciais.”(grifo nosso)

Assim, é inócua a discussão sobre a existência ou a comprovação de efetivo dano ao Erário nos dispositivos citados, visto que o dano ao Erário decorre do texto da própria lei (em verdade, decreto-lei, com força de lei). E por mais que se sustentasse eventual inconstitucionalidade da norma, careceria este tribunal de competência para avaliar a matéria, em face da Súmula CARF nº 2”.

Por fim, nos resta somente apreciar a alegação feita pela recorrente de que, com a entrada em vigor do comando normativo veiculado no art. 33 da Lei nº 11.488/07, a multa aplicável a quem comete a infração caracterização por interposição fraudulenta no comércio exterior mediante cessão de nome, é equivalente a 10% do valor da operação.

Quanto à esse mérito, melhor sorte não assiste à recorrente. Já é pacífico neste Conselho que 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 ao acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários fica sujeita à multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).

Sua aplicação não prejudica a aplicação da pena de perdimento da mercadoria ou a aplicação da multa substitutiva à pena de perdimento da mercadoria, em caso de seu consumo, não localização ou revenda. Em verdade, a multa do art. 33 da Lei nº 11.488/07 veio para substituir a então vigente 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.

Peço licença para agregar aos meus os argumentos trazidos pelo i Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, no voto condutor do Acórdão nº 9303-006.509 – da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (grifos no original e nossos):

“Finalmente, no que refere à retroatividade da penalidade instituída pela Lei nº 11.488/07, equivalente a multa de dez por cento do valor da operação, aplicável à pessoa jurídica que cede o nome, como já tive oportunidade de afirmar em outras oportunidades, entendo que, a toda evidência, **essa pena não revogou nem trouxe qualquer consequência para os casos em que é cabível a cominação da multa de conversão da pena de perdimento, prevista no artigo 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76, com a redação introduzida pela Lei 10.637/02.**

A intenção do legislador, como me parece claro, jamais foi a de cominar penalidade mais branda a quaisquer das partes que se associam na prática de operação de importação ou exportação com ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável.

Desde logo, vê-se que os bens jurídicos tutelados por uma e por outra medida coercitiva não guardam nenhuma identidade entre si. Embora as duas infrações possam decorrer de um mesmo evento, a multa pela cessão do nome destina-se a coibir o uso abusivo da pessoa jurídica, apenando conduta à qual era antes imposta a “pena” de inaptidão do CNPJ, medida que violentava os mais elementares pressupostos da ação estatal de controle da atividade privada, agindo com força desproporcional, ao impedir o particular de exercer sua atividade profissional. Por seu turno, a multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria importada destina-se a coibir o ingresso de mercadoria estrangeira em situação irregular no território nacional, quando o bem, sujeito à pena de perdimento, escapa ao controle aduaneiro e é internalizado.

Não se vislumbra nenhuma razão plausível para que se prestigie a inusitada interpretação de que o legislador, ao instituir a nova penalidade, tivesse a intenção de reduzir a sanção ou redefinir os limites de sua sujeição passiva ou de responsabilidade das partes envolvidas na infração por dano ao Erário. Como é de sabença, as infrações compreendidas nesse conceito são punidas com a pena de perdimento das mercadorias (artigo 23, § 1º, do Decreto-Lei 1.455/76). Completamente desarrazoado entender que, especifica e exclusivamente nos casos em que o dano ao Erário esteja associado à interposição fraudulenta de terceiros, a multa aplicável pela conversão da pena de perdimento deixe de ser equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias para converter-se em inexpressivos dez por cento do valor da operação. Fosse essa a intenção do legislador e a primeira e obrigatória medida haveria de ser a exclusão da infração do rol de situações compreendidas no conceito de dano ao Erário, já que a este conceito está associada a ideia de penalidade gravíssima, cuja sanção é o perdimento das mercadorias.

No que se refere à sujeição passiva/responsabilidade pela infração, é de se perguntar: se o objetivo da legislação novel fosse, de fato, excluir a responsabilidade do importador pela infração de interposição fraudulenta, não seria suficiente que o texto da lei assim determinasse, de maneira clara e expressa? Por que supor que o legislador, nesse intento, escolheria meios tão transversais, criando uma nova multa, e sem fazer nenhuma ressalva às responsabilidades decorrentes da outra?

Mas, até aqui, tratam-se, apenas, de abstrações com razoável conteúdo subjetivo. O que investe a questão posta em contornos de caráter definitivo são as disposições normativas que regulamentam a matéria.

Início pelo art. 33 da Lei 11.488/2007.

Art. 33. A pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários fica sujeita a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).

Parágrafo único. À hipótese prevista no caput deste artigo não se aplica o disposto no art. 81 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (grifos acrescidos)

O Regulamento Aduaneiro hoje vigente assim dispõe a respeito do assunto – Decreto 6.759/09:

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 este artigo não prejudica a aplicação da pena de perdimento às mercadorias importadas ou exportadas.

(...)

A derradeira conclusão é a de **que o ato de ceder o nome com vistas ao acobertamento do real beneficiário acarreta duas infrações, cujos bens jurídicos tutelados são distintos: o próprio erário e o controle aduaneiro como um todo, e a integridade do Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica. Enquanto o artigo 33 da Lei nº 11.488/2007 resguarda a higidez do CNPJ, coibindo seu uso indevido, em substituição da declaração de inaptidão, o inciso V do artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976 protege o Erário e o próprio controle aduaneiro”.**

Isto posto, diante de tudo que já foi mostrado, entendo que não há qualquer razão para reformar a decisão recorrida, de sorte que deve ser integralmente mantido o lançamento.

Conclusões

Diante disso, VOTO por rejeitar a preliminar de nulidade suscitada para, no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Luis Felipe de Barros Reche