



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

Processo nº 10925.000370/2008-34
Recurso nº 144.053 Voluntário
Acórdão nº 3802-00.166 – 2ª Turma Especial
Sessão de 15 de março de 2010
Matéria MULTA DECORRENTE DE PENA DE PERDIMENTO
Recorrente EMPACOTADORA DE ALIMENTOS SANTO EXPEDITO LTDA.
Recorrida DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 15/08/2006 a 10/01/2007

**PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO DA APRESENTAÇÃO.
PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL.**

A prova documental deverá ser apresentada por ocasião da impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual fora das situações autorizativas previstas na lei.

A aplicação do princípio da verdade material como fundamento para relativização das regras preclusivas impõe a demonstração de alteração substancial da prova do fato constitutivo.

DILIGÊNCIAS E PERÍCIAS. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

As diligências ou perícias consideradas prescindíveis ou impraticáveis pela autoridade julgadora devem ser indeferidas.

**SUSTENTAÇÃO ORAL. INSTÂNCIA “A QUO”. FALTA DE PREVISÃO
NORMATIVA.**

A sustentação oral é procedimento previsto para ter lugar somente na segunda instância de julgamento do processo administrativo fiscal.

**INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. DANO AO
ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO DAS MERCADORIAS.
CONVERSÃO EM MULTA.**

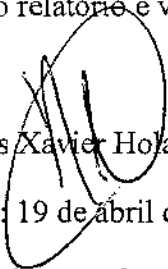
Aplica-se a pena de multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida, em substituição à pena de perdimento, no caso de dano ao Erário caracterizado pela importação de mercadorias mediante interposição fraudulenta de terceiros.

**INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS - DL Nº 1.455/76.
CESSÃO DE NOME DE PESSOA JURÍDICA - LEI Nº 11.488/2007.
CENSURAS AUTÔNOMAS. NATUREZAS DISTINTAS.**

A pena de perdimento da mercadoria - e a penalidade substitutiva de multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria quando não localizada ou consumida -, prescrita no art. 23, inciso V e parágrafos do Decreto-lei nº 1.455/1976, e a penalidade pecuniária estabelecida no art. 33 da Lei nº 11.488/2007 exprimem censuras de naturezas distintas e, portanto, autônomas e passíveis de aplicação cumulativa.

Recurso Voluntário Negado.

ACORDAM os membros do colegiado, rejeitada a preliminar levantada e, no mérito, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, vencido o conselheiro Alex Oliveira Rodrigues de Lima, que entendeu pela aplicação retroativa da multa do art. 33 da Lei no. 11488/2007, em substituição à multa prevista no art. 23, parágrafos 1º. e 3º. do Decreto-Lei 1455/76, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.



Regis Xavier Holanda - Presidente e Relator

FORMALIZADO EM: 19 de abril de 2010.

Participaram do presente julgamento os conselheiros Regis Xavier Holanda, Adécio Salvalágio, Alex Oliveira Rodrigues de Lima, Maria de Fátima Oliveira Silva, Francisco José Barroso Rios e Luis Cláudio Farina (Suplente). Ausente o conselheiro Luis Alberto Pinheiro Gomes e Alcoforado.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por Empacotadora de Alimentos Santo Expedito Ltda. contra Acórdão nº 07-14.069, de 19 de setembro de 2008 (fls. 1.672 a 1.683-v), proferido pela 2ª Turma da DRJ/Florianópolis, que considerou procedente o lançamento, mantendo o crédito tributário exigido.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório integrante da decisão recorrida que transcrevo a seguir:

“Trata o presente processo de auto de infração de conversão de penalidade de perdimento. Valor total da autuação R\$ 196.194,56.

Foi autuada em solidariedade a empresa Arcos Comércio e Importação Ltda (CNPJ: 04.467.255/0001-10) por ser a suposta real adquirente das mercadorias.

Seguem as alegações da fiscalização aduaneira.

Segundo o sistema Radar da SRFB, a empresa Empacotadora de Alimentos Santo Expedito Ltda foi habilitada na modalidade simplificada para operações de pequena monta como comércio exterior (US\$ 150.000,00 no período de seis meses), sendo que o registro de tal habilitação ocorreu no dia 20/06/2006 (fls. 131-134).

Mesmo sabendo estar habilitada da modalidade simplificada, a empresa efetuou operações de importação em montante superior ao permitido (fls. 132-133).

Diante desse quadro, em fevereiro/2007, de forma automática, o sistema SISCOMEX efetuou a suspensão da empresa em operações de comércio exterior.

Iniciou-se também procedimento fiscal de investigação da origem dos recursos utilizados no comércio exterior.

Ao final do procedimento fiscal, descobriu-se uma série de irregularidades da empresa.

1 – Falta de capacidade econômico-financeira dos sócios, conforme (fls. 1334-1337).

2 - Falta de capacidade econômico-financeira da pessoa jurídica (fls. 1337-1339).

3 – Falta de ativo imobilizado aliada ao fato de que a empresa autuada funciona no mesmo local da empresa Cerealista Santo Expedito, sendo que o escritório e o galpão ali existentes estão em nome da outra empresa (fls. 1339-1340).

4 – Remessa direta das mercadorias importadas aos reais adquirentes (fls. 1340-1342).

5 - Não apresentação de garantias aos fornecedores estrangeiros (fl. 1343)

6 - Contabilização das importações realizadas em nome da empresa Empacotadora Santo Expedito, em que a fiscalização alega que foram os reais adquirentes que remeteram os recursos que usados nas importações pela empresa Empacotadora (fls. 1343-1347).

7 – Simulação de vendas realizadas a prazo (fls. 1347-1355)

Intimada a empresa autuada (fl. 1326), ingressou a mesma com a impugnação de fls. 1394-1440. Seguem as alegações da empresa.

Durante os procedimentos de fiscalização, não houve a desclassificação contábil e fiscal da impugnante. Por isto, dúvidas não restam que a escrituração da impugnante foi considerada hígida, boa, firme e valiosa, refletindo a realidade de cada uma das operações mercantis.

Não pode prosperar a alegação do Fisco de que os sócios da impugnante em tão reduzido tempo de atividade empresarial estivessem obtendo retornos através de distribuição de lucros e efetuando novos investimentos.

Contesta a apuração da totalidade das transações efetuadas no período de 2006-2007 e cotejadas somente com os números de 2006.

A partir da folha 1406, divide a empresa impugnante sua peça de defesa a partir da divisão do relatório fiscal que acompanha o auto de infração.

Sobre a incapacidade econômico-financeira da empresa, alega que os recursos advinham de créditos a que a empresa e seu administrador tinham acesso, sendo que os créditos concedidos em favor da impugnante estão estampados nas faturas e declarações de importação homologadas pela Receita Federal.

Sobre a alegação acerca da ausência de ativo imobilizado, alega que o sócio Éderson André Azzolini é sócio majoritário da empresa Cerealista Santo Expedito Ltda e decidiu constituir uma nova empresa (empresa autuada) e naturalmente decidiu-se utilizar as instalações já existentes da empresa mediante pagamento de locativos mensais em favor da mesma.

Alega que tal fato não faria qualquer diferença ao Fisco, sendo que os ativos utilizados pelas duas empresas são do mesmo sócio. Apresenta foto dos ativos imobilizados.

As fichas de entrada e saídas de mercadorias demonstram que, na maioria absoluta das vezes, as mercadorias permaneciam em estoque nas dependências da empresa, sendo que somente em poucas oportunidades elas eram imediatamente remetidas após o desembaraço aduaneiro.

Alega que o Fisco conseguiu elencar no auto de infração exatas 34 "remessas diretas" dentro de um universo de mais de 400 operações.

Foram 34 "remessas diretas" com 16 empresas destinatárias, sendo que somente 06 dessas empresas destinatárias foram autuadas.

Sobre a alegação de não apresentação de garantias aos fornecedores estrangeiros, alega que declarações dos exportadores que acompanham a impugnação demonstram que a impugnante era detentora de crédito e dispunha de prazos razoáveis para liquidação de suas importações.

Sobre a alegação de vendas simuladas para a Cerealista Santo Expedito para ocultar os verdadeiros adquirentes, alega que é equivocada a alegação de que tal empresa é somente uma empresa transportadora pois também atua no comércio de cereais e outras mercadorias.

Questiona o porque das exigências fiscais serem em valores inferiores às importações?

Apresenta questionamentos às folhas 1424-1425.

Solicita a reunião dos processos em que a mesma é a autuada.

Alega ausência de dano ao erário

Solicita a aplicação do artigo 33 da Lei nº 11.488/2007.

Alega que a figura delituosa interposição fraudulenta somente pode ser argumentada em casos de recursos de origem ilícita oriunda de um crime antecedente.

Pugna a empresa por produção de prova oral, documental e pericial. Apresenta às folhas 1433-1437 quesitos e questões acerca de cada um dos meios probatórios.

Solicita a reunião dos processos administrativos e o deferimento das provas postuladas.

Solicita igualmente o julgamento da procedência da impugnação e, subsidiariamente, a aplicação do artigo 33 da Lei nº 11.488/2007

Apesar de regularmente intimada às folhas 1392-1393, não apresentou à empresa Arcos Comércio e Importação impugnação à exigência fiscal.

À folha 1671, encaminhou-se o processo para julgamento e informou-se a tempestividade da impugnação."

A DRJ não acolheu as alegações do contribuinte e, por maioria, considerou procedente o lançamento em acórdão com a seguinte ementa:

"MOMENTO DA APRESENTAÇÃO DA PROVA.

A impugnação deve ser instruída com os documentos em que se fundamentar, sendo ineficaz pleito de produção extemporânea de provas.

PRODUÇÃO DE PROVA. COMPLEMENTAÇÃO.

Dispensável a complementar produção de provas, quando os documentos integrantes dos autos revelam-se suficientes para formação de convicção e conseqüente deslinde do feito.

SUSTENTAÇÃO ORAL. PRIMEIRA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA.

Incabível, por ausência de previsão legal, a sustentação oral em primeira instância de julgamento administrativo.

CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO

Converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias que foram importadas mediante interposição fraudulenta e/ou com recursos de origem, disponibilidade e transferência não comprovados e que não sejam localizadas ou que tenham sido consumidas.

INFRAÇÃO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, respondendo pela infração, conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie."

Vencido o relator que votou pela aplicação retroativa do artigo 33 da Lei nº 11.488/2007 à importadora de direito, Empacotadora de Alimentos Santo Expedito Ltda.

Cientificado do referido acórdão em 17 de outubro de 2008 (fl. 1.691), o interessado apresentou recurso voluntário em 12 de novembro de 2008 (fls. 1.692 a 1.730) pleiteando a reforma do *decisum* e reafirmando seus argumentos apresentados à DRJ.

Anota que o julgamento de 1ª instância seria nulo por cerceamento de defesa uma vez que as provas especificadas, longe de serem protelatórias ou desnecessárias, garantiriam a preservação do direito constitucional de exercer em sua plenitude os meios de defesa existentes. Ademais, o Decreto nº 70.235/72 não teria sido recepcionado pela Constituição no que tange às limitações probatórias nele constantes.

Registra ainda que não agiu de forma simulada, clandestina ou irregular em suas operações mercantis, até mesmo porque induzida a acreditar na plena regularidade das importações realizadas até o início da ação fiscal.

Acrescenta que a regularidade contábil e fiscal, após a auditoria realizada, é indicativo sim de regularidade das operações. Que a recorrente e os destinatários das mercadorias importadas e revendidas, pagaram todos os tributos devidos.

Afirma que seus sócios, juntamente com a própria empresa, possuem capacidade econômica/financeira/creditícia para realizarem as operações de importação no período auditado.

Aduz que não havia ativo oculto ou em nome de terceiros, mas sim, exclusivamente em nome de empresas e pessoas que pertencem ao mesmo grupo econômico.

Por fim, requer, a nulidade da decisão *a quo* ou a improcedência total do lançamento e, sucessivamente, a limitação da multa a importância equivalente a 10% (dez por cento) do valor aduaneiro das mercadorias importadas.

É o relatório.



Voto

Conselheiro Regis Xavier Holanda, Relator

DAS PRELIMINARES

Da admissibilidade

Por conter matéria deste E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário tempestivamente interposto pelo contribuinte.

Da nulidade por cerceamento do direito de defesa

O Decreto nº 70.235/72 que regula o processo administrativo fiscal, em seção dedicada ao respectivo procedimento fiscal, assim dispôs sobre a apresentação de prova documental pelo contribuinte:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997).” Negritei.

.....

A regra, portanto, é que os documentos juntados após a impugnação só sejam apreciados pela autoridade julgadora se ficar demonstrada a ocorrência de uma das situações autorizativas previstas na lei.

No presente caso, a juntada dos documentos solicitados pela empresa em sua peça de defesa fora indeferida por já haver expirado o momento de instrução probatória e por não se referir a nenhuma das exceções previstas no artigo 16, §4º, do Decreto nº 70.235/1972.

A alegação de que greve dos Correios impediu a empresa de obter o recebimento de comprovantes não tem como prosperar uma vez que, como bem salientado pela decisão *a quo*, tais documentos deveriam estar em poder da empresa e não sob o controle de terceiros.

Com efeito, as questões não suscitadas no prazo legal, ou já suscitadas e apreciadas, não podem ser reapreciadas.

Princípio intimamente ligado ao do impulso oficial, não há exagero em dizer que a preclusão é instituto essencial ao processo, enquanto considerado marcha à frente. Para ir adiante e sem retrocessos, é indispensável que a marcha considere superadas as fases já ultrapassadas.

Por força desse princípio, anula-se uma faculdade ou o exercício de algum poder ou direito processual (Grinover, Cintra e, Dinamarco, 1990, p. 332). Sem regras de preclusão, os processos correriam o risco de se tornarem intermináveis.

Portanto, operou-se aqui a preclusão temporal caracterizada pela perda de uma faculdade ou direito processual não exercido dentro do termo, prazo, ou momento próprio.

Mesmo que relativizássemos as regras preclusivas do Decreto nº 70.235/72, ponderando-as pelo princípio da verdade material, não logrou o contribuinte demonstrar em suas razões que esses novos documentos alterariam, substancialmente, a prova do fato constitutivo.

Já no tocante à prova pericial, o referido Decreto nº 70.235/72 assim dispôs:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

*Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, **quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerarem prescindíveis ou impraticáveis**, observado o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93) **Negrito apostado.***

Assim, tendo o colegiado *a quo* entendido que há elementos nos autos – constantes de documentos entregues pela própria empresa autuada durante a auditoria-fiscal – que esclareceriam completamente a questão debatida no presente processo, e que, portanto, a prova pericial solicitada se apresentava dispensável, o seu indeferimento se apresenta em consonância com o regramento traçado pela norma reguladora do processo administrativo fiscal.

Por fim, como bem consignado pela decisão ora atacada, a sustentação oral é procedimento não previsto para ter lugar na primeira instância de julgamento do processo administrativo fiscal. Isto é possível, no entanto, em juízo e na órbita do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – 2ª instância.

Assim, a negativa de produção das provas especificadas pelo contribuinte deu-se corretamente, seja em virtude da falta de previsão normativa para a realização da mesma, da solicitação extemporânea ou ainda da prescindibilidade à elucidação do que no processo consta.

As alegações da empresa em nenhum momento justificam a juntada extemporânea de novos documentos e realização de perícia.

Dessa forma, não há que se falar em nulidade por cerceamento do direito de defesa, estando os presentes autos hígidos à análise de mérito, motivo pelo qual rejeito a preliminar levantada.

DO MÉRITO

Da interposição fraudulenta de terceiros

A ocultação, em operações de importação, do real comprador ou do responsável pela operação encontra tratamento normativo no artigo 23 do Decreto-lei nº 1.455/76 incluído pela Lei nº 10.637/02, *in verbis*:

Decreto-lei nº 1.455/1976

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

(...)

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

(...)

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

§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 A pena prevista no § 1º converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§ 4º O disposto no § 3º não impede a apreensão da mercadoria nos casos previstos no inciso I ou quando for proibida sua importação, consumo ou circulação no território nacional. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

O auto de infração objeto do presente processo trata de conversão da pena de perdimento em multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias por ocultação do sujeito passivo, do real comprador ou responsável pelas operações de importação (Arcos Comércio e Importação), mediante fraude ou simulação, inclusive interposição fraudulenta de terceiros.

A empresa foi habilitada a operar no comércio exterior no montante/limite de US\$ 150,000.00 por semestre (fl. 131), entretanto, realizou, no período de 07/2006 a 03/2007 importações no valor total de US\$ 2,893,185.95 (fl. 132), com exceção de uma importação extemporânea de US\$ 7,120.00 dois meses depois.

Assim, em meros nove meses, a empresa realizou importações em valores superiores a US\$ 2,800,000.00 quando o montante autorizado em função da contabilidade da empresa seria meramente de US\$ 225,000.00 (150,000.00 por semestre vezes 1,5, uma vez que foram nove meses de importações).

Diante desse quadro indicativo de irregularidades nas importações efetuadas, desencadeou-se procedimento fiscal de verificação da origem dos recursos aplicados em operações de comércio exterior e combate à interposição fraudulenta de pessoas.

Inicialmente, vê-se logo que o capital integralizado da empresa (R\$ 77.000,00 – fl. 218) não daria suporte para a movimentação de recursos no comércio exterior no valor de US\$ 2,893,185.95 em um período de apenas nove meses.

Ademais, mesmo que somássemos, ao valor do capital integralizado da empresa (R\$ 77.000,00), o resultado do exercício do ano 2006 em que a empresa apurou lucro final (lucro líquido) de meros R\$ 78.626,66 (fl. 220), podemos facilmente constatar que não temos aqui a origem dos recursos utilizados nas importações.

Nesse sentido, a tabela de folha 1337 demonstra na coluna final quantas vezes os gastos em mercadorias importadas superam o patrimônio líquido em cada mês.

Com efeito, a movimentação de recursos no comércio exterior em proporção tão superior ao patrimônio líquido – a exemplo do mês de novembro/2006 em que a empresa movimentou até 43 (quarenta e três vezes) acima do patrimônio líquido – indica a existência de recursos originários de fontes estranhas à empresa.

Dessa forma, constata-se que os recursos movimentados pela empresa no comércio exterior não advieram do seu patrimônio líquido, seja do capital social integralizado seja do resultado do exercício (lucro líquido).

Noutro giro, a alegação de que tais recursos adviriam de créditos que a empresa e seu administrador tinham acesso não merece prosperar.

De fato, não foram apresentadas provas da existência de tais operações de crédito em favor da empresa – sendo insuficiente a mera informação prestada unilateralmente pelo importador nas declarações de importação.

Da mesma forma, as alegações prestadas por exportadores não comprovam a origem dos recursos diante da falta de demonstração contábil das suscitadas operações e dos respectivos contratos de câmbio.

Também inexistia qualquer comprovação da ocorrência de operações de crédito em favor do administrador da empresa, em que pese ainda a necessária distinção entre a pessoa física e a pessoa jurídica ora recorrente.

Assim, os recursos movimentados pela empresa no comércio exterior também não advieram de operações de crédito.

Ao contrário, tais recursos eram provenientes de adiantamentos efetuados por seus clientes – situação que ensejaria por parte da ora recorrente a declaração de importadora por conta e ordem de terceiros, declarando no campo apropriado da DI o real adquirente da mercadoria, além de seguir todas as outras exigências para importação em tal modalidade.

Com efeito, consoante já destacado pela decisão recorrida, vejamos a seguinte sequência de fatos:

1. Realização de cinco importações no valor total de R\$ 129.170,40 (primeira tabela de fl. 1.346 - coluna Siscomex – R\$);
2. Efetivação de contratos de câmbio pela empresa autuada em favor do fornecedor estrangeiro no valor total de R\$ 129.651,82 (segunda tabela - coluna extrato C/C);
3. Realização de gastos adicionais referentes às importações - CPMF e despesas aduaneiras – gerando um dispêndio total de R\$ 133.298,13 (valor dos contratos de câmbio + CPMF + despesas aduaneiras) – primeira tabela de fl. 1.347;
4. Transferências bancárias de terceiros nos dias 26 e 28/07 no valor total de R\$ 133.319,52 (documentos de fls. 576-577);
5. Fechamento do câmbio no dia 28/07, após referidas transferências de terceiros (quatro lançamentos a fl. 577).

Assim, a sequência de fatos acima descrita indica que os valores utilizados para o fechamento de câmbio para pagamento aos fornecedores estrangeiros não são recursos da própria empresa autuada, e sim de terceiros.

Informa ainda a fiscalização à folha 1367:

A tabela de fls. 1302 a 1325 mostra, de maneira detalhada a vinculação entre depósitos bancários, as respectivas DI's, os fechamentos de câmbio e as notas fiscais de entrada e saída, vinculação esta que comprova, mais uma vez, que de fato a empresa Empacotadora de Alimentos Santo Expedito Ltda, mediante interposição fraudulenta, operou "por conta e ordem" de terceiros (dentre os quais a empresa Arcos Comércio e Importação) ocultos das relações obrigacionais tributárias formadas em sede dos despachos aduaneiros de importação das mercadorias constantes nas DI's referenciadas na supramencionada tabela.

Ademais, em diversas situações, a empresa autuada remetia diretamente as mercadorias importadas aos reais adquirentes (encomendantes) sem que a mercadoria transitasse na sede da empresa (nota fiscal de entrada nº 56, de 01/08/2006 – fl. 506; nota fiscal de saída nº 72, de mesma data – fl. 543; tabela de fls. 1.461 e 1.462).

Além disso, a fiscalização também comprova que a empresa autuada simulava vendas realizadas a prazo (fls. 1347-1355).

Por fim, outro elemento adicional a ser considerado juntamente com o conjunto já apresentado, é o fato da empresa impugnante não possuir nem mesmo ativo imobilizado uma vez que utiliza o imóvel de outra empresa (Cerealista/Transportadora Santo Expedito Ltda – CNPJ 04.335.788/0001-48), possuindo as duas empresas os mesmos telefones e o mesmo sócio administrador, Sr. Éderson André Azzolini (CPF 941.596.450-20) (fls. 139 e 171 – sócio administrador e 139 e 172 - telefone).

Dessa forma, a par da não comprovação da origem dos recursos empregados no comércio internacional, evidenciou-se uma série de fatos que comprovam que a empresa impugnante praticava sim interposição fraudulenta de terceiros (Arcos Comércio e Importação e outros).

Vencida, pois, a questão probatória, resta-nos agora a análise de questão eminentemente jurídica também suscitada nos presentes autos: o cabimento ou não de aplicação retroativa do artigo 33 da Lei nº 11.488/2007 à importadora ostensiva.

O dispositivo em comento apresenta a seguinte redação, *in verbis*:

Lei nº 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.

O referido artigo 81 da Lei nº 9.430/96 assim dispõe:

Art. 81. Poderá, ainda, ser declarada inapta, nos termos e condições definidos em ato do Ministro da Fazenda, a inscrição da pessoa jurídica que deixar de apresentar a declaração anual de imposto de renda em um ou mais exercícios e não for localizada no endereço informado à Secretaria da Receita Federal, bem como daquela que não exista de fato.

§ 1º Será também declarada inapta a inscrição da pessoa jurídica que não comprove a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior.

§ 2º Para fins do disposto no § 1º, a comprovação da origem de recursos provenientes do exterior dar-se-á mediante, cumulativamente:

I - prova do regular fechamento da operação de câmbio, inclusive com a identificação da instituição financeira no exterior encarregada da remessa dos recursos para o País;

II - identificação do remetente dos recursos, assim entendido como a pessoa física ou jurídica titular dos recursos remetidos.

§ 3º No caso de o remetente referido no inciso II do § 2º ser pessoa jurídica deverão ser também identificados os integrantes de seus quadros societário e gerencial.

§ 4º O disposto nos §§ 2º e 3º aplica-se, também, na hipótese de que trata o § 2º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976.

Após análise conjunta da regra do art. 33 da Lei nº 11.488/07 com a disposta no art. 23, V e parágrafos do Decreto-lei nº 1.455/76, curvo-me ao entendimento de que a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada conferiu uma nova penalidade que é aplicável ao importador ou exportador ostensivo cumulativamente ao perdimento da mercadoria importada ou à sua conversão em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida.

Com efeito, temos aqui penalidades de naturezas diversas: uma de natureza administrativa relativa ao controle aduaneiro consubstanciada no perdimento da mercadoria; e a outra advinda do descumprimento de uma obrigação tributária acessória.

Sobre a matéria, pela profundidade e clareza com que o tema foi abordado, adoto como fundamento trechos do voto proferido pelo i. julgador Fernando Sérgio Tavares e Sales em julgamento realizado pela 7ª Turma da DRJ/FOR relativo ao Processo nº 10142.000462/2008-21, abaixo reproduzidos literalmente:

“Da alegação da cessão de nome da pessoa jurídica

*De pronto, não é demais ressaltar que toda cessão fraudulenta de nome empresarial a terceiros para o escamoteado exercício do comércio internacional provoca a ocorrência, simultânea, de interposição fraudulenta, obtendo tal situação fática reprimenda, **de forma cumulativa**, tanto relacionada ao objetivo perdimento da mercadoria – Dano ao Erário: pena de natureza administrativa/controlado aduaneiro – quanto à penalidade inaugurada no artigo 33 acima colocado – Obrigação tributária acessória: pena face ao seu descumprimento. Porém, nem toda interposição fraudulenta de terceiros é alimentada pela cessão indevida do nome empresarial da importadora/exportadora – como podemos citar a presunção debatida nestes autos –, subsumindo-se tal acontecimento à pena de perdimento, no entanto motivando o afastamento da segunda penalidade aqui em debate.*

De qualquer sorte, apesar de fugir ao caso específico em apreço, cabe revelar que a pena de perdimento da mercadoria, prescrita no inciso V do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976, e a penalidade pecuniária estabelecida no art. 33 da Lei nº

 14

11.488/2007 exprimem censuras autônomas, conseqüentemente, são passíveis de aplicação cumulativa.

.....
Ao caso, portanto, é aplicável a pena de perdimento às mercadorias, no entanto não passível de operacionalização em virtude da impossibilidade material da cominação dessa sanção, tendo em vista a ausência da localização das mercadorias ou mesmo a ocorrência do seu consumo. Dessa maneira, conforme já exposto, o diploma legal estabelece a aplicação de penalidade substitutiva, no importe equivalente ao valor destas, no entanto, vale firmar: aludida ação punitiva substitutiva, em que pese apresentar-se sob feição tributária, não desnatura a sua essência aduaneira/administrativa, ou melhor, não tributária.

Portanto, o lançamento tem seu núcleo centrado na pena de perdimento da mercadoria. O objeto primário da reprimenda administrativa, desse modo, é a apreensão da mercadoria em face, "primeiro", do importador/exportador ostensivo – explicitado no conhecimento de transporte/fatura/nota fiscal/registro da DI/RE - e ulterior decretação de sua perda em favor da União.

Recorri ao termo "primeiro", pois é assente, nos termos da legislação norteadora da matéria (art. 95, Decreto-lei nº 37/66), que eventual outro agente que concorra para tal prática, igualmente, integrará o pólo passivo da demanda fiscal, desta feita, sob condição solidária.

O crédito tributário, na espécie, é fruto da impossibilidade da execução dessa sanção administrativa, redundando, logo, em exação no importe equivalente ao quantum dessas mercadorias. Logo, fossem, nesse passo, apresentadas as mercadorias não existiria o presente crédito tributário. Ou mesmo, se citada inflição fosse decretada no anterior curso do despacho aduaneiro, portanto com as mercadorias então palpáveis, igualmente, aludido crédito tributário não se lhe sucederia, pois a pena de perdimento seria ali cominada em face daquele agente apresentado como importador.

Tal mesma exegese não se pode colher do escopo legal emanado do artigo 33 da Lei nº 11.488/07, adiante posto:

.....
Analisando o dispositivo, percebe-se que citado diploma legal visa punir a pessoa jurídica que cede seu nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas a eclipsá-los, ou seja, ocultando seus reais intervenientes ou beneficiários.

Desse modo, a pena administrativa de perdimento aqui tratada assenta a implementação de seu foco punitivo, de per si, na mercadoria, ou melhor, no afastamento de sua propriedade; já a punição estabelecida pela novel norma, sem prejuízo da

primeira cominação, materializa-se em penalidade pecuniária específica a quem lhe deu causa, ou seja, ao específico agente que promoveu a cessão de seu nome a outrem com o fito de afastar, da ciência das autoridades aduaneiras, a participação da cessionária.

Nesse prisma, há, calcada em esforço probatório alicerçado em provas diretas/indiretas, a constatação da conduta volitiva do cedente e, também, do cessionário quanto ao objeto cedido: nome; ao passo que a interposição fraudulenta objeto desta autuação está, aliada ao cenário indiciário acima descrito, baseada em presunção relativa, fincada em específica ausência de demonstração, por parte do contribuinte, de sua higidez econômico-financeira a balizar suas transações internacionais.

Na nova norma punitiva supra, depreende-se que o verbo do seu tipo é ceder. Tal norma se destina, assim, a censurar, mediante aplicação de multa pecuniária, o específico ato do agente que promove a cessão de seu nome empresarial a outrem para subtraí-lo da figuração, notadamente, do ato primeiro do iter procedimental da importação, e último, da exportação.

Convém, logo, realçar que o tipo colocado pela Lei nº 11.488/07 não encampa conduta meramente culposa do agente infrator, pois nele próprio há previsão explícita do nocivo desiderato do agente, qual seja, “com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários”, o que atrai a natureza dolosa desse cometimento.

A censura à interposição fraudulenta de terceiros, nos termos do inciso V do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976, repercute no bem objeto da transação simulada e, por consequência, sobretudo, em seu então proprietário, explicitado no B/L, fatura, nota fiscal, contratos, etc.

Diante da inviabilidade da materialização da sanção, conforme visto, há que ser promovida a constituição do crédito tributário, sob a vertente da penalidade pecuniária. Nesse novo turno, em desfavor de quem? Ora, em desfavor do proprietário da mercadoria, bem como daquele que efetivamente logrou fomentar a interposição vedada, decisivamente concorreu para a interposição fraudulenta, aquele, portanto, que almejou beneficiar-se da operação simulada, conforme norte claro emanado do art. 95 do Decreto-lei nº 1.455/1976.

*A reprimenda à cessão é personalíssima ao agente cedente, logo destinada especificamente: “a pessoa jurídica que ceder seu nome”, diferentemente da interposição fraudulenta, a qual comporta repreender o fato: **interposição dolosa**, mediante a incidência da decretação da perda do bem ali envolvido, portanto em desfavor, em última análise, do seu proprietário, bem como de quem concorreu, indevidamente, para essa relação de propriedade, mesmo que, naquele interim, velado. Na ausência do objeto dessa inflição, toma assento, alternativamente, o crédito tributário. Consequentemente, na espécie, os agentes que, inequivocamente, entremearam-se para tal fato, qual seja, a vedada interposição, colocam-se perante o fisco na condição de solidários em face da exação substituta,*

pois, cristalinamente, concorreram para referida defesa prática, sendo a pluralidade da sujeição passiva do lançamento intrínseca à infração.

Ao revés, trilho o entendimento de que tal pena de 10% veio acompanhar a cominação da penalidade substitutiva do perdimento, sendo a primeira com foco exclusivo no cedente, ao passo que a última endereçada tanto ao cedente quanto àquele que concorreu dolosamente para o fato: interposição fraudulenta, por exemplo, o agente adquirente do bem.

Sobre o aspecto da vedação à decretação da inaptidão do CNPJ do cedente, por seu turno, desta forma estabelecia o então vigente caput do dispositivo acima referenciado da Lei nº 9.430/96, posteriormente alterado pela MP 449/2008 e pela Lei nº 11.941/2009, assim como os demais dispositivos do artigo em referência:

Art. 81. Poderá, ainda, ser declarada inapta, nos termos e condições definidos em ato do Ministro da Fazenda, a inscrição da pessoa jurídica que deixar de apresentar a declaração anual de imposto de renda em um ou mais exercícios e não for localizada no endereço informado à Secretaria da Receita Federal, bem como daquela que não exista de fato.¹

§ 1º Será também declarada inapta a inscrição da pessoa jurídica que não comprove a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos empregados em operações de comércio exterior.

§ 2º Para fins do disposto no § 1º, a comprovação da origem de recursos provenientes do exterior dar-se-á mediante, cumulativamente:

I - prova do regular fechamento da operação de câmbio, inclusive com a identificação da instituição financeira no exterior encarregada da remessa dos recursos para o País;

II - identificação do remetente dos recursos, assim entendido como a pessoa física ou jurídica titular dos recursos remetidos.

§ 3º No caso de o remetente referido no inciso II do § 2º ser pessoa jurídica deverão ser também identificados os integrantes de seus quadros societário e gerencial.

¹ Redação atual do caput do art. 81 da Lei 9.430/96, dada pela Lei nº 11.941/2009:

"Art. 81. Poderá ser declarada inapta, nos termos e condições definidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, a inscrição no CNPJ da pessoa jurídica que, estando obrigada, deixar de apresentar declarações e demonstrativos em 2 (dois) exercícios consecutivos."

§ 4o O disposto nos §§ 2o e 3o aplica-se, também, na hipótese de que trata o § 2o do art. 23 do Decreto-Lei no 1.455, de 7 de abril de 1976. [...]

Convém iterar que o parágrafo único do supramencionado art. 33 da Lei nº 11.488/07 reforça a intenção do legislador de punir, também, a estrita indevida conduta da cessão jungida ao nome da pessoa jurídica, quando estabelece que, em tal hipótese, não se aplica o disposto no artigo 81 da Lei nº 9.430/96, que determina, sem prejuízo da pena de perdimento do bem, a declaração de inaptidão do correspondente CNPJ - instrumento de exercício do poder de polícia com o intuito de evitar fraudes e combater o uso abusivo da pessoa jurídica. Com a edição da Lei nº 11.488/2007, em razão do contido no parágrafo único de seu artigo 33, o parlamento entendeu não mais aplicar o disposto no artigo 81 da Lei nº 9.430/1996, ou seja, não mais se declarar inapta a pessoa jurídica naquelas situações que especifica.

Como se vê, a novel norma, Lei nº 11.488/2007, trouxe previsão relativamente à penalidade outra, de caráter administrativo, como também, para esses casos, não mais declarar a infratora inapta; mas sim, dela exigir, também, multa equivalente a dez por cento do valor da operação fraudulentamente acobertada.

Vale sublinhar, por último, que a pena de perdimento, com efeito, tem natureza diversa da sanção de inaptidão do CNPJ, a despeito de ambas, para o caso em apreço, descenderem do mesmo fato jurígeno. Enquanto esta tem como objeto de execução direta o alicerce cadastral da pessoa jurídica - interditando, por conseguinte, a continuidade do seu exercício empresarial, aquela é de controle aduaneiro, pesando sua aplicação sobre as mercadorias importadas ou exportadas em situação irregular. Dessa maneira, conseqüentemente, são passíveis também, de forma legítima, de aplicação cumulativa.

A Lei nº 11.488/2007, no específico dispositivo em estudo, ao mesmo tempo em que determinou a obstaculização da sanção de inaptidão à pessoa jurídica infratora, previu a exigência de multa pecuniária por tal defeso agir. Essa substituição de penalidade, ou mesmo, essa impressão de maior rigor civil a tal cometimento em nada altera sua natureza e, portanto, resta mantida a possibilidade de sua exigência simultânea com a pena de perdimento - ou a que lhe é substitutiva - que, note-se, até a presente data, não foi revogada.

Conforme o exposto, conclui-se que, a partir da introdução da multa pelo artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, além do perdimento do bem correspondente, a nova lei atribuiu penalidade pecuniária dirigida diretamente àquele que cedeu o seu nome para acobertar a operação de comércio exterior de terceiros, não se tratando, pois, de abrandamento de uma penalidade para determinada infração, mas a introdução da aplicação de uma penalidade pecuniária diretamente sobre o agente da ação.

Ainda, nesse diapasão, como pressuposto subsidiário à conclusão aqui chegada, a existência ou não das mercadorias, seu consumo ou não, sua localização ou não, enfim, todas estas possíveis situações não afetariam a constituição do crédito



tributário fundado no artigo 33 da Lei nº 11.488/07. Portanto, clara está a natureza distinta das previsões legais, não se acatando portanto a preliminar suscitada.

Por derradeiro, apenas a título complementar, cumpre assinalar, por oportuno, que, em cunho simplesmente interpretativo e elucidativo, o novo regulamento aduaneiro, estabelecido pelo Decreto nº 6.759, de 05/02/2009, revela a perfeita independência entre as infrações em tela, descabendo falar no afastamento da pena de perdimento em prol da cominação exclusiva insculpida no art. 33 da Lei nº 11.488/07. Deste modo prescreve esse diploma normativo:

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

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

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

§ 3º A multa de que trata este artigo não prejudica a aplicação da pena de perdimento às mercadorias importadas ou exportadas. (grifei).

Assim, descabe acolhimento quanto ao entendimento da impugnante a respeito da eventual substituição da multa ora exigida pela multa prevista no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007. Em verdade, aludida propositura da impugnante não promove a nulidade desta exação, antes solidifica seus fundamentos."

Dessa forma, exprimindo a pena de perdimento da mercadoria – e a penalidade substitutiva de multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria quando não localizada ou consumida -, prescrita no art. 23, inciso V e parágrafos do Decreto-lei nº 1.455/1976, e a penalidade pecuniária estabelecida no art. 33 da Lei nº 11.488/2007 censuras autônomas e passíveis, portanto, de aplicação cumulativa, não há que se falar em aplicação retroativa benigna desse último dispositivo normativo no presente caso.

Da conclusão

Ante o exposto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao presente recurso voluntário.


Regis Xavier Holanda