



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

Processo n° 10925.721821/2013-38
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3301-002.640 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de março de 2015
Matéria Cessão de Nome
Recorrente J. MACIEL E CIA LTDA. - EPP
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 15/04/2010

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. MULTA DE 10% DO VALOR DA OPERAÇÃO. ART. 33 DA LEI Nº 11.488/2007.

A multa de 10% prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007 é aplicável a quem cedeu o nome na interposição fraudulenta, em operações de comércio exterior. Ela é cabível tanto na interposição fraudulenta presumida ou comprovada. Este dispositivo legal não alterou a aplicação da responsabilidade solidária aos que de qualquer forma se beneficiou da prática da infração de dano ao erário.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Sidney Eduardo Stahl, Mônica Elisa de Lima e Fábيا Regina Freitas. Designado o Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal para redigir o voto vencedor.

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente.

Sidney Eduardo Stahl - Relator.

Andrada Márcio Canuto Natal - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Sidney Eduardo Stahl, Luiz Augusto do Couto Chagas, Mônica Elisa de Lima, Fábيا Regina Freitas e Andrada Márcio Canuto Natal.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração, lavrado em face de J MACIEL E CIA LTDA - EPP, exigindo-lhes a multa de 10% do valor da operação ocultada, prevista no artigo 33 da Lei n.º 11.488/2007 por ter, no entendimento da fiscalização ter cedido o nome para as importações da empresa ULIHORT HORTIGRANJEIROS LTDA.

Para fundamentar o auto a fiscalização apresentou as seguintes alegações:

O Procedimento Fiscalizatório foi instaurado, pois a Inspeção da Receita Federal do Brasil em Florianópolis-SC, conforme apontou, detectou indícios de que tanto a fiscalizada quanto os seus sócios não teriam patrimônio e nem rendimentos próprios em montantes compatíveis com os volumes transacionados no comércio exterior, refletindo a possibilidade de ocorrência de interposição fraudulenta de terceiros em operações de importação. Verificou-se também que a J.MACIEL vinha repetidamente realizando importações em montantes superiores aos quais estava previamente habilitada.

Consta na descrição dos fatos do Auto de Infração que a Autuada cedeu seu nome para a realização de operação de comércio exterior de terceiros com vistas a acobertar operações de importações do beneficiário ULIHORT HORTIGRANJEIROS LTDA., conforme apurado no Auto de Infração PAF n.º 10925.721.820/2013-93.

O objeto da fiscalização foram as Declarações de Importação n.º 10/06170040, de 15/4/2010, n.º 10/06169964 15/04/2010, DI n.º 10/07947758 de 15/05/2010 e DI n.º 10/09903618 de 14/06/2010.

No Relatório de Ação Fiscal, restou caracterizado que J MACIEL E CIA LTDA - EPP cedeu seu nome e documentos figurando como importador ostensivo das mercadorias objeto das DI's destacadas no Relatório, importou por "conta" (recursos, inclusive adiantamentos) e "ordem" (pedidos) de terceiros, com o intuito de manter os reais adquirentes ocultos das relações obrigacionais tributárias formadas em sede de despacho aduaneiro de importação e nas demais etapas subsequentes de comercialização no mercado interno.

Adicionalmente, a empresa J.MACIEL E CIA LTDA - EPP não cumpriu nenhum dos requisitos legais para realizar importações por conta e ordem de terceiros. Desse modo, na medida em que constou no SISCOMEX e em toda documentação analisada como se tivesse realizado importações por conta própria, ocultou, fraudulentamente, mediante a cessão de seu nome e de seus documentos, os reais adquirentes nas importações referentes às DI's objeto da autuação.

Importante notar que há, conforme aponta a fiscalização, um Contrato de Compra e Venda Mercantil entre J.MACIEL e ULIHORT. Isso, na descrição do auto, por si só, já caracterizaria a existência de um terceiro adquirente ou encomendante predeterminado para as mercadorias importadas ao amparo das respectivas DIs. Sendo assim, essas importações deveriam ter sido registradas pela J.MACIEL, tendo como adquirente a ULIHORT, o que não ocorreu.

A falta de rendimentos e patrimônio compatíveis com os dispêndios realizados com importações de mercadorias é forte indicativo da ocorrência de interposição de pessoas nas operações de comércio exterior, que tem por propósito justamente ocultar o real responsável, detentor da capacidade econômica.

Da análise dos documentos fiscais e contábeis (DIPJ e DIRPF) restou caracterizada a falta de capacidade econômica dos sócios e a J. MACIEL. Ao se comparar os rendimentos declarados pelos sócios com o montante despendido pela J.MACIEL com importações de mercadorias, constatou-se uma colossal incongruência. Os resultados apurados pela pessoa jurídica também destoam da soma gasta com importações.

No Procedimento Fiscalizatório, ficou evidente que o estabelecimento matriz em nada se assemelha a um comércio atacadista de alimentos ou de qualquer outro produto descrito no contrato social. Parece, isto sim, com um escritório prestador de serviços. Ora, não há no local qualquer espaço ou arranjo destinado à armazenagem e movimentação de mercadorias. Constatou-se também a insuficiência de recursos humanos para lidar com as inúmeras atividades atinentes à importação e à revenda de um volume tão expressivo de mercadorias. Ou seja, verificou-se que estrutura operacional da empresa se mostra absolutamente incompatível com as atividades mercantis supostamente desenvolvidas no período fiscalizado. Assim, veio a lume vigoroso indício de que a fiscalizada, de fato, embora tenha assim declarado, não realizou quaisquer dessas importações na modalidade “direta”, ou por ordem e conta próprias, por evidente incapacidade operacional.

Com base em notas fiscais e declarações do próprio sócio constatou-se que parte das mercadorias importadas sequer transitavam pelas dependências da empresa, sendo prontamente remetidas à ULIHORT HORTIGRANJEIROS LTDA. Ou sejam ocorreram remessas diretas de mercadorias, o que corrobora o feito de que as vendas da J.Maciel eram entabuladas previamente às importações, contrariando, sobremaneira, o conceito de importação “direta” ou por própria conta e ordem. Ou seja, a J.Maciel importava por conta e ordem de terceiros, mantidos ocultos das autoridades alfandegárias em sede de despacho aduaneiro de importação, via interposição fraudulenta.

As importações foram financiadas com recursos de terceiros, até então ocultos, e encetadas a pedido dos próprios adquirentes. Restou evidente da análise dos documentos contábeis, comprovantes de depósito, contrato de câmbio, extrato bancário, notas fiscais, que os recursos financeiros para saldar o câmbio provieram justamente da empresa destinatária das mercadorias importadas. Na contabilidade da J.Maciel também foram encontrados os lançamentos referentes à antecipação dos recursos e à liquidação do câmbio.

Mais uma prova de que houve a ocultação do real adquirente nas importações acima citadas é o Contrato de Compra e Venda Mercantil celebrado entre J.Maciel e Ulihort. O **objeto do contrato é a venda de alho importado da China**. Esse contrato foi celebrado em 22 de março de 2010, antes das importações acima citadas. Além disso, a cláusula 4ª condiciona a entrega das mercadorias ao desembaraço aduaneiro.

A conduta da J.Maciel é justamente a que o parágrafo 2º, do artigo 23, do Decreto-lei n.º 1.455/1976 alude como presunção legal de interposição fraudulenta de terceiros, no caso em que o contribuinte deixa de comprovar a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência dos recursos utilizados em operações de comércio exterior, ficando a fiscalizada, portanto, sujeita à aplicação da penalidade prevista no referido diploma legal.

Apresentada impugnação, preliminarmente alegou que a empresa cumpriu o Termo de Intimação de junho de 2011 e reintimação em outubro de 2011, atendendo-os integralmente que a ausência de resposta por parte do Fisco, após ultrapassado o prazo fixado no art. 9º da IN 228/02 acarreta a extinção do auto de infração, anulando-se todos os termos apontados pelo Fisco Federal e que restou completamente extrapolado o prazo assinalado na IN/SRF n.º 228/02, o que torna completamente nulo o procedimento administrativo que culminou na lavratura do Auto de Infração. Ademais, o grande lapso temporal para conclusão do Procedimento Fiscalizatório impediu a aplicação da pena de perdimento e conseqüentemente não poderia ser aplicada a penalidade pecuniária a ela atinente.

No mérito, afirma que sempre utilizou-se de capital próprio, notadamente que possuía boa importância disponível, conforme se evidencia em sua contabilidade e extratos, que houve evolução patrimonial e financeira da Impugnante, comprovada pela sua escrituração fiscal e contábil, donde **conclui-se que havia disponibilidade econômica/financeira para realização das operações de comércio exterior**. Da análise da escrita fiscal verifica-se que não existe necessidade de a Impugnante utilizar-se de capital de terceiros para realização das operações de comércio exterior.

Alegam que a empresa não ultrapassou o volume financeiro de operações liberado pelo Fisco Federal. Consta das DI's em análise um volume de R\$ 513.343,49 enquanto a RFB em sua habilitação para comércio exterior deferiu o limite de 4 milhões. Ademais, não teria sequer condições de registrar uma DI caso tivesse ultrapassado o valor limite deferido.

Afirmam que a empresa possui matriz e filial. Que na matriz se localiza o escritório administrativo e a filial está estabelecida num galpão com capacidade de armazenamento. O galpão é efetivamente utilizado pela empresa. Apenas 10% das mercadorias são enviadas diretamente a um determinado cliente e o restante é estocado em seu armazém. Ou seja a empresa possui estoque e sua operacionalidade é viável.

Não houve, em nenhuma importação realizada, a venda dos produtos antes das importações. o que ocorre é um procedimento regular. A empresa não pode aguardar a mercadoria chegar no Brasil, ser desembarçada para, somente após, iniciar as negociações de venda no mercado interno. É uma questão de comércio. Os elementos configuradores de uma importação de mercadoria perecível foram realizados de maneira esmerada pela empresa. Cuida-se de carga altamente perecível, cuja venda ao mercado interno, após a importação, deve ocorrer no menor tempo possível. Por questões de logística muitas mercadorias não dão entrada, fisicamente, no estabelecimento da empresa Autuada, no entanto, foram normalmente importadas, com recursos próprios e, após, vendidas a seus clientes no mercado interno.

Afirma que sua atividade preponderante é o comércio, principalmente de importação e exportação de produtos com o objetivo estritamente empresarial e não a armazenagem e logística, não é prestadora de serviços. Neste contexto, não há qualquer ilegalidade vez que cumpre na totalidade sua atividade fim, terceirizando suas atividades meio (transporte, armazenagem, despacho aduaneiro, etc.) o que é permitido pela legislação e uma opção comercial e de logística.

Argumenta que, por completa regularidade financeira, a alegação fiscal de não ter havido importação por conta própria, já que devidamente comprovado no Auto de Infração, pela documentação adunada, que a Empresa possuía numerário suficiente para realização das importações. Não necessitou, portanto, dos valores pagos pela Ulihort

Hortigranjeiros Ltda., porquanto já possuía valores suficientes para realização das importações por conta própria.

A Impugnante efetuou uma análise individualizada de cada DI para comprovar a ausência de prática ilícita ante a comprovação constante dos autos da capacidade financeira própria (recebimento de clientes no valor de R\$ 798.852,37) para realização das importações e que não dependeu dos valores pagos pela Ulihort para realizar as importações.

Alegam que não há motivo para ocultação do real adquirente, pois a Impugnante importou alho *in natura*, mercadoria não sujeita a incidência do IPI, logo não há que se falar em quebra da cadeia do IPI, a empresa também não goza de qualquer benefício fiscal, recolheu todos os tributos integralmente, o que afasta o objetivo de fraudar o fisco.

Novamente, afirmam que a remessa direta é uma questão meramente comercial e logística.

Com base no artigo 33 da Lei 11.488/2007 conclui-se que há duas penalidades previstas na norma, a pena de perdimento prevista no Decreto 1.455 e a multa de 10% prevista na Lei n.º 11.488/07.

Verifica-se que nos casos de ocultação de terceiros para realização de operações de comércio exterior imperiosa é a aplicação da penalidade prevista no artigo 33 da Lei 11.488/2007, que é multa de 10% sobre o valor da operação e não de perdimento de mercadorias.

A aplicação da multa de 100%, portanto, deve ser direcionada, no máximo, à empresa oculta (à real adquirente), sendo que para a empresa interposta somente cabe 10% do valor das transações.

A pena de perdimento aplicada aos casos de interposição fraudulenta só exsurge no mundo jurídico quando praticada ao fito de ocultar dinheiro ilícito, fruto de crime antecedente (art. 1º, Lei 9.613/98) o que não ocorreu no presente caso.

Sucessivamente, a pena aplicada encontra-se eivada de vício insanável, consistente na ilegal indisposição com o preceito legal da impossibilidade de aplicação de pena em duplicidade para a mesma situação jurídica. No PAF 10925.721820/2013-93 o Fisco Federal aplicou multa de 100% do valor das importações realizadas e, ainda, aplicou a multa de 10% em razão da equivocada leitura do artigo 33 da Lei 11.488/2007.

Diante de todo o exposto, requer a improcedência completa da multa aplicada, em razão da não ocultação do real adquirente. Ademais, a multa aplicada não merece prosperar, em virtude da afronta ao princípio do *nom bis in idem*, reconhecendo-se a aplicação de 2 multas para uma só situação jurídica.

Ao analisar a Impugnação, a 23ª Turma da DRJ/SPI, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação mantendo o crédito tributário. O Acórdão proferido restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO II

Data do fato gerador: 15/04/2010

Processo nº 10925.721821/2013-38
Acórdão n.º 3301-002.640

S3-C3T1
Fl. 1.274

Cessão de nome. Ocultação do verdadeiro interessado nas importações, mediante o uso de interposta pessoa.

Caracterizada a prática de qualquer uma das duas modalidades de Importação que não a “direta” sem a adoção dos respectivos procedimentos previstos para a adequada identificação do adquirente resta configurada a infração de cessão de nome.

O ato de “ceder o nome” absorve a infração de “prestação de informação inexata”. Afastada a incidência da referida multa.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Diante deste Acórdão foi interposto Recurso Voluntário, reiterando os argumentos apresentados na Impugnação.

É o que importa relatar.

Voto Vencido

Conselheiro Sidney Eduardo Stahl,

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto dele tomo conhecimento.

Antes de examinar a autuação em foco aponto o meu entendimento acerca dos requisitos das autuações por interposição fraudulenta e os elementos que entendo necessários para o lançamento e, quando esses estão presentes, quais são os elementos que devem ser contrapostos pelas autuadas para demonstrar a existência ou não de interposição fraudulenta.

Como se sabe são três as modalidades de importação: a **uma**, a importação direta — por conta própria — na qual na qual o importador realiza todos os atos para a celebração da importação; a **duas**, a importação por conta e ordem de terceiros ou importação por conta e ordem da adquirente na qual o adquirente contrata *empresa importadora* no Brasil para que essa com sua expertise promova a importação por ordem da compradora, e; a **três**, importação para revenda a encomendante predeterminado ou simplesmente importação por encomenda aonde o importador efetua a importação com recursos próprios para posterior revenda a encomendante preestabelecido.

Assim, na importação por conta própria o importador adquire a mercadoria do exportador por sua conta e risco (com recursos próprios), figurando como o contratante do câmbio e sujeito passivo dos tributos incidentes sobre a importação. Sua atividade importadora tem como objetivo utilizar as mercadorias em seu negócio ou vendê-las no mercado interno.

Na chamada “importação por conta e ordem de terceiro”, o importador realiza a operação como prestador de serviço dos trâmites aduaneiros, sendo o destinatário da mercadoria o responsável efetivo pela operação por isso esse — o destinatário — deve estar devidamente identificado.

Na importação por encomenda a operação é realizada pela importadora com recursos próprios e em nome próprio, mas diante da demanda de uma empresa – encomendante – predeterminada, sendo o encomendante solidário pelas obrigações tributárias.

O que é relevante é que na importação por conta e ordem há uma prestação de serviços, e na importação por encomenda há uma revenda. As demais distinções são todas decorrentes desta.

Nos casos de importação por conta e ordem e de importação sob encomenda existe interposição de pessoas entre o adquirente e o governo na cadeia de importação.

Interposição nada mais é que interferência de um terceiro que se coloca no meio da operação.

fraude ou simulação, incluindo a interposição fraudulenta. E mais: a ocultação decorrente da interposição fraudulenta se presume nos casos de não-comprovação da origem, da disponibilidade e da transferência dos recursos empregados na operação de comércio exterior. Em contrapartida, a interposição fraudulenta em que há a comprovação da origem, da disponibilidade e da transferência dos recursos, não se presume, portanto, nesses casos, há que se demonstrar a ocorrência de dolo.

Nesse passo é importante apontar que esse Conselheiro não entende necessária a demonstração de qualquer dano ao erário para que se caracterize a infração. Pelo que pode ser entendido pelo disposto no artigo 23 do Decreto-Lei n.º 1.455/1976 as infrações lá descritas são punidas com a pena de perdimento porque as condutas lá expressas são consideradas pela norma como dano ao erário, ou seja, a norma entende que pelo fato dessas condutas se configurarem dano ao erário é que se aplica a sanção, o dano ao Erário decorre do texto da própria Norma (Decreto-Lei com força de Lei) sendo nesse sentido uma expressa presunção legal, uma presunção *jure et de jure*.

Como se sabe numa presunção há a correlação entre um fato conhecido para chegar a um fato desconhecido. Becker¹ diz que “presunção é o resultado do processo lógico mediante o qual do fato conhecido cuja existência é certa infere-se o fato desconhecido cuja existência é provável”.

A Lei, portanto, estabelece uma presunção (presunção legal) entre a existência de um fato conhecido e a probabilidade de existência de um fato desconhecido. Trata-se de uma correlação lógica entre dois fatos. A presunção opera-se, desse modo, constatando um fato — fato base — e presumindo outro — fato presumido.

No caso da interposição fraudulenta do fato de se ocultar arditosamente o real importador se presume o dano ao erário. Sendo presunção legal, não cabe ao julgador administrativo qualquer outra opção senão aplicá-la.

A interposição fraudulenta, portanto, pode ser apurada de dois modos distintos. **Um**, de modo direto, quando o fisco deve provar que houve o processo de ocultação, mediante fraude ou simulação. **Outro**, indiretamente, quando o Importador não comprovar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.

Importante assinalar que não existem duas espécies de infrações aduaneiras, mas duas formas de caracterizar a mesma infração aduaneira de ocultação do sujeito passivo da operação de comércio exterior, ou dos reais sujeitos da operação, por melhor dizer. A depender da situação verificada, a fiscalização pode adotar uma ou outra ação (direta ou indireta).

O que é evidente, nas palavras de Ângela Sartori e Luiz Roberto Domingo,² é que no caso de interposição fraudulenta não presumida (direta) “Não haverá infração sem ocultação. E não haverá infração sem prova de fraude ou prova de simulação.”³

¹ Teoria Geral do Direito Tributário, 3ª Ed., 1998, Lejus, p. 508.

² SARTORI, Ângela; DOMINGO, Luiz Roberto. Título: Dano ao Erário pela ocultação mediante fraude – a interposição fraudulenta de terceiros nas operações de comércio exterior. In: Peixoto, M.M; Sartori, A; Domingo, L.R.. Tributação Aduaneira à luz da jurisprudência do CARF. São Paulo: MP Editora, 2013, p. 60..

³ Por isso os autores segmentam para fins didáticos ilícitos previstos no art. 23, inciso V que geralmente são tratados como “interposição fraudulenta” em duas formas distintas de infração: a ocultação mediante fraude ou simulação e a interposição fraudulenta – propriamente dita, que é a forma presumida em face da não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados, o que a rigor é absolutamente correto. (ibidem, p. 53-68)

Conseqüentemente, pode haver ocultação sem infração.

Assim, no caso de comprovação direta da interposição fraudulenta **cabe ao fisco provar que houve fraude ou simulação** — isto está expresso na Lei quando aponta que se configura a infração “*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*”.

Isso é ainda mais evidente por se tratar de tipo penal e nesse sentido é preciso estabelecer um corte que diferencie o tipo penal do tipo tributário. É imperioso lembrar que em ambos, tipo penal ou tipo tributário, tem-se uma descrição na lei de uma conduta, um comportamento humano qualquer que o legislador entende ser relevante a atribuir-lhe uma consequência qualquer, a consequência penal é a punição, a tributária o nascimento de uma relação obrigacional — pagar tributo. O tipo penal, nesse sentido, é punível. O tributário não o é, inclusive pelo que dispõe o artigo 3º do Código Tributário Nacional que expressa que tributo é aquilo que não constitua sanção de ato ilícito.

Sendo tipo penal é preciso não somente reprová-la a conduta, mas de comprovar a conduta, ou seja, provar a fraude ou simulação.

Apenas para evitar uma longa e desnecessária discussão jurídica acerca dos conceitos de fraude e simulação tenho que a **comprovação do uso de qualquer artifício doloso para ocultar o real sujeito da importação**, por meio ilícito ou não, implicará responsabilização do autuado e conseqüente necessidade de contraposição da parte.

A simulação distingue-se da fraude fiscal por um único fator: na fraude a utilização de meios ilícitos é evidente e aparente, na simulação, a ilicitude dos atos é acobertada por uma aparência de licitude que reveste o negócio jurídico.

Fraude no sentido da lei é ato que busca ocultar algo para que possa o contribuinte furtar-se do cumprimento da obrigação tributária, ou no caso de interposição fraudulenta, ato que busca ocultar o real vendedor, comprador ou de responsável pela operação.

Fraude é, portanto, uma conduta ilícita e intencional através do qual o agente, de má-fé, afeta a ocorrência do fato imponible através de uma conduta que busca alterar o valor devido, ou simplesmente ocultá-lo.

A simulação compreende a realização de determinado negócio que não representa de fato a verdadeira intenção e objetivos dos agentes.

Conforme Alberto Xavier⁴ “*a simulação é um caso de divergência entre a vontade (vontade real) e a declaração (vontade declarada), decorrente de um acordo entre o declarante e o declaratário, com o intuito de enganar terceiros.*”

A simulação fiscal é aquela que ocorre quando a finalidade consiste em prejudicar o Fisco, enquanto terceiro na operação, porém a simulação penal **compreende a premeditação da atitude do agente**, especificamente no presente caso, com o objetivo de ocultar o real adquirente. Por isso a prova é de quem acusa, a Fazenda, cabendo a ela a demonstração cabal do fato típico expresso no artigo 23 — **fraude ou simulação**.

No caso do Importador não comprovar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados não existe a necessidade de comprovação de qualquer artifício para a configuração ilícita, mas, por óbvio, o fisco não pode simplesmente imputar à contribuinte a alegação de que não tinha disponibilidade para fazer a importação, nesse caso é necessário que traga indícios relevantes aos quais a contribuinte poderá se contrapor.

Assim no caso da falta de demonstração de capacidade econômica ao contribuinte resta contrapor-se a essa presunção com prova efetiva da capacidade econômica, nada mais, mas, como dissemos, cabe à Fazenda apresentar indícios de falta de capacidade, sem os quais não haverá algo a se contrapor, ou em outras palavras, se a Fazenda simplesmente alegar que a importadora não tinha capacidade econômica para realizar a importação, para se contrapor à alegação a autuada precisaria apenas alegar que *possuía capacidade econômica*, ou seja, contra mera alegação outra alegação é suficiente para contrapô-la porque alegação não produz direito para qualquer uma das partes⁵.

Assim o fisco deve, para caracterizar diretamente a interposição fraudulenta de terceiros, demonstrar que houve efetiva ocultação e deve provar que houve fraude ou simulação, ou seja, é imperioso encontrar-se evidenciado nos autos o intuito de fraude. Nesse caso, deve-se ter como princípio o brocardo de direito que prevê que “fraude não se presume, se prova”. Ou seja, há que se ter provas sobre o evidente intuito de fraude praticado pela autuada. Não é razoável se querer, simplesmente, presumir a ocorrência de fraude. A Lei é expressa quando se refere que a ocultação deve ocorrer **mediante fraude ou simulação**. A fraude ou a simulação devem ser traduzidas por provas materiais, salvo a presunção do § 2º do artigo 23 em análise de que a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados implica interposição fraudulenta e a presunção, essa parcial, expressa no artigo 27 da Lei n.º 10.637/2002 que expressa que “a operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste” de modo que provada a utilização de recursos de terceiro a operação já se presume por conta e ordem, sendo, entretanto, possível ao contribuinte fazer a contraprova, por tratarem-se de presunções relativas, *juris tantum*.

Ou seja, em ambos casos o fisco deve trazer indícios sólidos de que os recursos empregados foram de terceiros (Lei 10.637/2002, art. 27) ou que o importador não tinha capacidade financeira para fazer a importação (Decreto-Lei 1.455/1976, art. 23, §2º) e o contribuinte pode objetar essa presunção demonstrando que tais indícios não demonstram a realidade.

Assim, para “reclassificar” a importação direta em importação por conta e ordem ou em importação por encomenda o Fisco deve demonstrar que toda e qualquer atitude foi premeditada no sentido de ocultar o real adquirente.

Atente-se que a **premeditação** é no sentido de ocultar o adquirente não de qualquer outro elemento, quer comercial, quer financeiro, ou seja, premeditar significa planejar antecipadamente a ocultação, não planejar antecipadamente a venda, buscar antecipadamente um comprador ou um mercado.

Apesar de entender que os exemplos são em geral inadequados a todos os casos, especialmente por estarmos diante de análises que se suportam em fatos, tenho que mais que detectar o beneficiário final da importação a fiscalização deve provar que o procedimento

foi previamente **intencionado**. Demonstrar que houve **efetivo conluio** para se ocultar alguém. Também é possível detectar o real beneficiário (ou importador de fato) se for constatado que o importador ostensivo não possui conhecimento acerca da negociação internacional, demonstrando que os contatos foram feitos pelo terceiro (o sujeito oculto), inclusive no que diz respeito a preço, prazo e forma de pagamento, mesmo que o importador tenha utilizado recursos próprios. Enfim, quaisquer que sejam os meios lícitos de prova, desde que não meramente indiciários.

Para contrapor essas provas caberá ao importador apresentar provas de que não houve combinação prévia. Quaisquer que sejam os meios deve demonstrar que o negócio estava em suas mãos.

Por isso, ao contrário do que tenho examinado em muitos autos de infração a questão temporal é despicienda. Se a venda foi realizada antes ou depois da importação, se o dinheiro foi recebido antes da mercadoria chegar no território nacional ou mesmo se o comprador tivesse manifestado interesse na aquisição da mercadoria ao importador antes mesmo do início do processo de importação isso não implica prova.

Quanto a isso cabe repetir um brilhante exemplo do Conselheiro Prof. Dr. Rosaldo Trevisan. Conta a história do consumidor que se dirige a uma dessas grandes magazines que vendem eletrodomésticos e passeando pela loja vê uma série de televisões se interessando por uma específica que é importada da Coreia ou do Japão, uma TV linda, tela plana, 3D, 4K, *top de linha* e informa ao vendedor que quer adquiri-la. O vendedor consulta o sistema e descobre que não tem mais nenhuma peça no estoque. Informa ao comprador que não tem a televisão no estoque nesse momento e que somente poderá entregar a televisão em cerca de 45 dias. O comprador aceita aguardar o prazo previsto, faz o pagamento, recebe a nota fiscal e aguarda a entrega do seu novo *brinquedinho*... O vendedor, por sua vez, liga para a administração da loja que se encarregará de fazer a importação.

A pergunta é simples, houve no exemplo citado interposição fraudulenta? Obviamente que não. E não houve porque ausentes os elementos fraude ou simulação. O elemento temporal, mesmo com interesse e pagamento antecipado não influi na importação.

Então, qual é o característico essencial do processo que implica fraude ou simulação a evidenciar a interposição fraudulenta?

Na opinião desse Conselheiro o que deve ser demonstrado para que se tenha evidenciada a fraude ou a simulação (ou ainda a correição do procedimento, na contraposição) é a assunção do risco empresarial por terceiros e não pelo importador ou beneficiário ostensivo⁶ no caso de ocultação do real beneficiário.

Se o risco for não dos sujeitos ostensivos na operação de comércio exterior, mas de terceiro ou terceiros ocultos, comprova-se o dolo. Por isso mesmo que a Lei dispõe que a falta de comprovação da origem, da disponibilidade e da transferência dos recursos empregados na operação de comércio exterior é presumidamente interposição fraudulenta, porque nesse caso, não havendo aporte ou disponibilidade de recursos não há risco.

Esse é o característico essencial da prova de fraude ou simulação que deve ser feita, que o risco não é do importador e que há um partícipe oculto que **assumiu premeditadamente** o risco da operação de comércio exterior e **intencionou** manter-se escondido.

Por isso devemos tomar o cuidado de examinar o *animus* da operação, quer dizer, a vontade real dos agentes.

Vale, inclusive, apresentar um novo exemplo. Digamos que um importador conhecendo vários fabricantes no exterior faça a venda de televisões importadas para diversas magazines, ou melhor, antes mesmo de contatar os fornecedores no exterior faça a venda antecipada de diversas televisões e modelos para várias lojas ou apenas uma, isso não importa, recebendo, inclusive, parte do preço pela venda das mesmas (sinal ou arras) e após ter vendido — sem direito a arrependimento, por se tratar de arras confirmatórias⁷ — contate os fornecedores e efetivamente proceda a compra das mesmas e a importação.

Apesar da aparência de importação sob encomenda (ou por conta e ordem em decorrência do artigo 27 da Lei n.º 10.637/2002) a operação não se configura como tal. A importação não é o objeto da referida venda realizada pela importadora. A magazine ou as magazines compraram o produto oferecido pela vendedora, não encomendaram a importação. A essência dessa diferença, além do fato de que a importação não é objeto do contrato no qual se opera a venda, é o risco do importador. É ele que responde pelas intempéries do negócio de modo que, por ex., se o preço da aquisição do produto do fornecedor no exterior, ou o frete, etc., tiver majorado antes da entrega às lojas e implicar na diminuição no lucro do importador, ou mesmo um prejuízo, é o próprio importador que suportará esse prejuízo, chegando ao limite de ter que devolver a arras em dobro⁸, no mais, as magazines não intencionaram dolosamente se ocultar porque para elas não tem importância a origem do produto adquirido, mas a aquisição em si — o *animus* não foi doloso, não havendo que se falar em interposição fraudulenta.

Por último é de se lembrar que aquele que **ceder o seu nome** para a ocultação do real adquirente⁹ tem penalidade específica prevista na Lei n.º 11.488/2007.

Confesso que preliminarmente a leitura do referido artigo deixou-me confuso quanto à sua aplicação ao importador, partícipe da operação, mesmo que seja a única pessoa jurídica a ceder seu nome para acobertar os reais intervenientes ou beneficiários da importação.

Vejamos que a lei expressa que se aplica à **pessoa que contribuir para a realização de operações de comércio exterior de terceiros**, isso aparentemente excluiria o importador ostensivo porque esse é parte efetiva da operação de comércio exterior do mesmo modo que o é o real beneficiário.

Assim dispõe o artigo:

⁷ Artigos 417 e seguintes do Código Civil Brasileiro.

⁸ Súmula 412/STF.

⁹ 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).

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.

Claro que a penalidade do artigo 33 se aplica ao (i) intermediário (que se apresenta) e está acobertando o real beneficiário (que se oculta) quando a importação se dá por conta e ordem ou por encomenda com aparência de legalidade (simulação)¹⁰, ou seja, aquele intermediário que se passa pelo “encomendante” ou como “destinatário” e ao (ii) importador que ceder o nome para acobertar terceiro beneficiário devidamente reconhecido — veja que a Lei fala “em acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários”.

Acobertar “reais” intervenientes corresponde a saber quem esses são.

O parágrafo único estabelece que nesses casos, quando há mera cessão do nome para ocultar os reais intervenientes, somente se aplica a multa e não se aplica a pena de inaptdão do CNPJ, apontando expressamente que não se aplica o disposto no art. 81 da Lei n.º 9.430/1996 (os destaques são nossos):

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.(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 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.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 2º. Para fins do disposto no § 1º, a comprovação da origem de recursos provenientes do exterior dar-se-á mediante, cumulativamente:(Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

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;(Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

II - identificação do remetente dos recursos, assim entendido como a pessoa física ou jurídica titular dos recursos remetidos.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

¹⁰ Conforme Heleno Taveira Torres (Direito tributário e direito privado: autonomia privada - simulação - elusão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 308-9) — Todo negócio simulado e, na sua estrutura, um negócio perfeito.

Essa foi a **vontade expressa na exposição de motivos da norma** e nesse mote tenho que tanto o **interprete** quanto o **executor** da norma devem aplicá-la de maneira a **garantir que se perfaça objetivo intentado pelo Legislador**, inclusive por conta dos objetivos institucionais desse Conselho, expresso no artigo 1º do seu regimento interno que determina que o Conselheiro é participe do processo de aplicação da legislação, a saber (o destaque é nosso):

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

O papel do CARF é interpretar. Dizer o sentido, respeitando, obviamente, a intenção de quem a fez porque quando o legislador escolhe um fato do mundo real e o torna positivado no texto legal espera desse texto um certo efeito, se o intérprete dar a essa norma efeito distinto do almejado pelo legislador estará alterando o objetivo para o qual a norma foi criada e na prática estará criando **norma nova**, distinta da produzida pelo legislador e promulgada pelo Presidente da República, algo que é defeso aos julgadores ou aos aplicadores do direito.

Para que a norma seja aplicada corretamente o exegeta deve respeitar a intenção de quem o fez sob pena de alterar o seu sentido.

Exemplifico: se alguém quisesse fazer um bolo esse alguém iria respeitar a receita do bolo. Pegaria todos os ingredientes e colocaria numa batedeira: ovos, leite, farinha, fermento, essência de baunilha ou chocolate, etc., formando assim a massa para fazer bolo. Isso é a massa do bolo, não o bolo em si, massa para bolo não é um bolo. Se a massa fosse levada ao forno poderia se transformar em bolo, mas poderia queimar, assim não teríamos bolo ainda, mas uma coisa qualquer queimada. Mas todo processo poderia ter sido concluído com sucesso e teríamos um bolo pronto para ser comido, ou seja, todo o processo de preparar o bolo foi cumprido, todas as etapas da receita foram seguidas e o bolo está pronto para ser usado.

A mesma coisa acontece com as normas legais. Elas são a “receita do bolo”, os ingredientes para chegar ao “bolo” que é o resultado que o Legislador pretende alcançar. Se a receita não for seguida adequadamente o resultado pode ser qualquer outro que não o produto almejado.

Evidentemente esse entendimento se presta a assegurar ao contribuinte o mínimo de segurança na sua relação com o Estado.

É a própria concreção do Princípio da Segurança Jurídica.

A segurança jurídica é entendida como sendo um conceito ou um princípio jurídico que se ramifica em duas partes, uma de natureza objetiva e outra de natureza subjetiva.

A primeira, de natureza objetiva, é aquela que envolve a questão dos limites à retroatividade dos atos do Estado até mesmo quando estes se qualifiquem como atos legislativos. Diz respeito, portanto, à proteção ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada expressa no art. 5º inciso XXXVI.

A outra, de natureza subjetiva, concerne à proteção à confiança das pessoas no pertinente aos atos, procedimentos e condutas do Estado, nos mais diferentes aspectos de sua atuação.

O princípio da proteção da confiança, conforme aprendi, direciona-se para o futuro (previsibilidade, imutabilidade das situações etc.). Relaciona-se com o ambiente de *direito seguro*. Por isso, tenho que o contribuinte precisa saber antecipadamente o que dele se deseja. O princípio da proteção da confiança não se destina a impedir o exercício de qualquer função, mas serve para substanciar outros dois princípios, o da segurança jurídica e o da publicidade, por isso a intenção do legislador deve ser tomada como substrato para a interpretação e aplicação da norma.

Portanto, voltando-se à intenção do legislador, apontou ele que o que pretendeu com a introdução do artigo 33 da Lei n.º 11.488/2007 juntamente com a modificação da redação do art. 81 da Lei n.º 9.430, foi a adequação dos critérios legais para se declarar a inaptidão de inscrição das pessoas jurídicas e da multa aplicável no caso de cessão de nome da empresa para realização de operações de comércio exterior de terceiros

Assim, a **primeira adequação foi de impedir a inaptidão do CNPJ** quando for identificado o real beneficiário e demonstrada a capacidade econômica do importador.

A **segunda adequação foi a de trazer uma nexa ao sistema**, ou seja, dar coesão ao perdimento da mercadoria ou com relação à multa substitutiva em caso de não localização da mesma.

Isso porque a pena de perdimento em última instância se presta a punir o real beneficiário da mercadoria, ou seja, o “dono” da mercadoria, e portanto, sendo o real beneficiário a perder a mercadoria a multa substitutiva não poderia ser aplicada a ninguém mais que o “dono” da mercadoria, o real beneficiário.

Sendo punido o “dono” da mercadoria, com o perdimento, o partícipe que cedesse o nome ficaria sem punição pecuniária, o que se pretendeu foi punir o colaborador com uma multa de 10% por ser partícipe do esquema de fraude.

E nem se diga que a multa do artigo 23 do Decreto-Lei n.º 1.455/1976 não tem relação com a do artigo 33 da Lei 11.488, em exame, porque a multa do artigo 33 somente será aplicável, conforme visto, se for demonstrada a ocorrência de ocultação do real adquirente, que é o que consta do inciso V do artigo 23: “ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação”, salvo alguma digressão incompreensível para esse conselheiro e se for comprovada a capacidade financeira do importador.

Em resumo: o importador que ocultar terceiros deverá sofrer a multa de 10% (dez por cento) das operações acobertadas, caso seja identificado o real beneficiário e se comprovar a origem, a transferência e a disponibilidade dos recursos empregados nessas operações, entretanto, se não comprovar terá o seu CNPJ declarado inapto.

Isso quer dizer que se souber quem é o real adquirente, ao importador e ao intermediário se aplica a multa por cessão de nome, como modo de puni-los por ter colaborado com a fraude, se não se souber quem é o real adquirente ao importador se aplica a penalidade do artigo 23 do Decreto-Lei n.º 1.455/1976, ou seja, perdimento ou a sua conversão em pecúnia.

Essa dualidade fica ainda mais clara se analisarmos o artigo 100 do Decreto-Lei n.º 37/1966, cuja relação com esse posicionamento prescinde de maiores explicações:

Art.100 - Se do processo se apurar responsabilidade de duas ou mais pessoas, será imposta a cada uma delas a pena relativa à infração que houver cometido.

No mais, ante o princípio da especialidade, que ordena a prevalência da norma especial sobre a geral, a aplicação da pena por cessão de nome deve ser direcionada ao colaboradores ostensivos.

Isso já decidiu a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara dessa 3ª Seção de Julgamento do CARF no acórdão referente ao processo n.º 10314.724447/2012-30 cuja ementa, naquilo que aqui interessa, tem o seguinte teor:

(...)

IMPORTAÇÃO INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA MULTA APLICÁVEL AO IMPORTADOR OSTENSIVO CESSÃO DE NOME PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE DA SANÇÃO IMPOSSIBILIDADE DE CUMULAÇÃO.

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

Posto isso, passo a examinar com essas premissas os elementos do presente processo.

Examinando o auto e a defesa em comento **inicialmente afastos as preliminares argüidas pela Recorrente.**

Apesar de entender as razões do reclamo da Recorrente quanto ao excesso de prazo em que ficou submetida à Fiscalização, o que contrariaria o preceito da Instrução Normativa n.º 228/2002, lembro que a Jurisprudência Administrativa já assentou que “o prazo de noventa dias previsto na IN SRF 228, de 2002, diz respeito apenas ao procedimento especial nela detalhado, com restrições impostas para o despacho aduaneiro, para o desembaraço aduaneiro bem como para a entrega de mercadorias importadas nesse interregno, mas ele não tem o condão de modificar o prazo fixado nas normas inerentes ao Mandado de Procedimento Fiscal para os procedimentos ordinários de fiscalização de tributos e contribuições federais” (cf. Acórdão n.º 310100.320 da 1ª TO da 1ª Câmara da 3ª Seção do CARF, Rec. N.º 340.444, Proc. N.º 12466.003686/200604, em sessão de 03/12/09, Rel. Cons. Tarásio Campeio Borges).

Ultrapassadas as preliminares expressamente apontadas, tenho que não há como se manter o presente auto.

No presente caso temos um auto lançado por conta de “cessão de nome” decorrente da não-comprovação da origem, da disponibilidade e da transferência dos recursos empregados na operação de comércio exterior constante do § 2º do artigo 23 do Decreto-Lei n.º 1.455, conforme se depreende do próprio auto de infração (fls. 950 do arquivo digital), assim expresso:

*A conduta da J.Maciel é justamente a que o parágrafo 2º, do artigo 23, do Decreto-lei nº 1.455/1976 alude como **presunção legal de interposição fraudulenta de terceiros**, no caso em que o contribuinte deixa de comprovar a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência dos recursos utilizados em operações de comércio exterior, ficando a fiscalizada, portanto, sujeita à aplicação da penalidade prevista no referido diploma legal.*

Conforme exposto, nos casos de não-comprovação da origem, da disponibilidade e da transferência dos recursos empregados na operação de comércio exterior a penalidade a ser imposta, nos termos da Lei, é a inaptidão da inscrição no CNPJ, não a multa de 10% (dez por cento) do valor da operação acobertada.

Tenho que por isso a multa não pode ser aplicada.

Nesse sentido, voto por julgar procedente o presente Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Sidney Eduardo Stahl - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

Em que pese o brilhantismo do voto proferido pelo conselheiro relator, peço *vênia* para dele discordar em parte de suas conclusões.

O relator afirma que para caracterizar a interposição fraudulenta o importante é demonstrar a "assunção do risco empresarial por terceiros e não pelo importador ou beneficiário ostensivo no caso de ocultação do real beneficiário" e que a questão temporal seria despicienda, ou seja, "Se a venda foi realizada antes ou depois da importação, se o dinheiro foi recebido antes da mercadoria chegar no território nacional ou mesmo se o comprador tivesse manifestado interesse na aquisição da mercadoria ao importador antes mesmo do início do processo de importação isso não implica prova". Na verdade, não discordo destas afirmações. Realmente a questão temporal, por si só, não implica prova, mas compõe o conjunto indiciário, no sentido de estabelecer a real vontade dos agentes operadores da importação. Concordo que demonstrado a assunção do risco empresarial, a prova da interposição fraudulenta estará completada, mas para se chegar à demonstração do risco empresarial, necessário iniciar, em muitos casos, da questão temporal. A antecipação da venda ou de pagamentos pode compor o conjunto indiciário para dar mais robustez à prova que se quer chegar, qual seja, quem assumiu o risco empresarial.

Após fazer um estudo detalhado do que foi a intenção do legislador ao incluir o art. 33 da Lei nº 11.488/2007, passando inclusive pela exposição de motivos do referido artigo, o relator conclui que a aplicação da multa de 10% pela cessão de nome, afasta do cedente, a responsabilidade solidária da infração decorrente da pena de perdimento, mais especificamente a pena correspondente ao valor da mercadoria. Em que pese a interessante argumentação e convencimento do relator, não consigo chegar à mesma conclusão.

Assim dispõe o artigo:

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.

Da simples leitura do dispositivo legal, só consigo concluir que aquele que ceder seu nome para acobertar os reais intervenientes ou beneficiários, estará sujeito à multa de 10% do valor acobertado, não se aplicando neste caso a declaração da inaptidão da pessoa jurídica prevista no art. 81 da Lei nº 9.430/96, *in verbis*:

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.(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

*§ 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.**(Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)*

§ 2º. Para fins do disposto no § 1º, a comprovação da origem de recursos provenientes do exterior dar-se-á mediante, cumulativamente:(Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

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;(Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

II - identificação do remetente dos recursos, assim entendido como a pessoa física ou jurídica titular dos recursos remetidos.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 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.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 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.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 5º. Poderá também ser declarada inapta a inscrição no CNPJ da pessoa jurídica que não for localizada no endereço informado ao CNPJ, nos termos e condições definidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

O conselheiro relator assim se expressa a respeito da análise da exposição de motivos do art. 33 da Lei nº 11.488/2007:

(...)

"Compulsando o Projeto de Lei de Conversão n.º 13/2007 a única referência que se faz acerca da motivação do artigo 33 é assim expressa (os destaques são nossos):

*Já no art. 35, juntamente com a modificação da redação do art. 81 da Lei nº 9.430, de 1996, contida no art. 15 do PLV, sugerimos a **adequação dos critérios legais para se declarar a inaptidão de inscrição das pessoas jurídicas e da multa aplicável no caso de cessão de nome da empresa para realização de operações de comércio exterior de terceiros.***

Nesse sentido, fica claro que o que foi almejado pelo legislador foi **adequar** a multa para o importador ostensivo ou "laranja" quando o autuado ceder o nome a **alguém identificado nos autos** (real interveniente ou beneficiário), quer dizer, a **norma veio fazer duas adequações: a uma, a adequação dos critérios legais para se**

declarar a inaptidão do CNPJ; e, a duas, a **adequação da multa** aplicável no caso de cessão de nome da empresa para realização de operações de comércio exterior de terceiros.

Essa foi a **vontade expressa na exposição de motivos da norma** e nesse mote tenho que tanto o **interprete** quanto o **executor** da norma devem aplicá-la de maneira a **garantir que se perfaça objetivo intentado pelo Legislador**, inclusive por conta dos objetivos institucionais desse Conselho, expresso no artigo 1º do seu regimento interno que determina que o Conselheiro é participe do processo de aplicação da legislação, a saber (o destaque é nosso):"

(...)

Em momento algum o texto transcrito da exposição de motivos revela exatamente qual a "adequação dos critérios legais" que se pretende. O próprio texto da lei revela que foi feita uma adequação, qual seja, ao cedente do nome, multa de 10% do valor da operação ocultada, não sendo necessária a declaração de inaptidão da pessoa jurídica.

Na minha opinião, a adequação pretendida pelo legislador, naturalmente também de forma não muito clara, mas coerente com nosso sistema jurídico tributário, foi afastar a aplicação da inaptidão do CNPJ para as pessoas jurídicas que cederam o nome em decorrência da interposição fraudulenta presumida.

Digo coerente com nosso sistema jurídico tributário, pois não interessa a nenhum ente tributante, por óbvio, que uma pessoa jurídica constituída regularmente com atividade operacional ativa, seja impedida de funcionar com a declaração de inaptidão de seu CNPJ. Note-se, que neste caso, ela estará impossibilitada de continuar com suas atividades operacionais, deixando de gerar renda, tributo e emprego.

Constata-se, antes da vigência deste artigo, que perdia a inscrição no CNPJ a pessoa jurídica que não comprovasse a origem, a disponibilidade e a efetiva transferência dos recursos empregados em operações de comércio exterior, que é justamente o caso de interposição fraudulenta presumida.

Pois bem, deixar de fazer a comprovação exigida na lei, não é a mesma coisa de falta de capacidade operacional. Somente a título de exemplo, uma determinada empresa pode não conseguir comprovar a origem dos recursos para fazer uma importação de R\$ 10.000.000,00, mas pode perfeitamente comprovar uma importação de menor valor. O fato dela ter cedido o nome, não quer dizer necessariamente que ela não possa ser potencialmente produtiva. Neste caso, por óbvio, não interessa ao Estado a sua inatividade compulsória.

Claro que a incapacidade operacional ou a inexistência de fato da pessoa jurídica, permanece sujeita à declaração de inaptidão do CNPJ, nos termos do § 5º do art. 81 da Lei nº 9.430/96. Se for constatado a inexistência de fato da pessoa jurídica, não há que se falar na aplicação da multa por cessão de nome. Quem inexistente não pode ceder nada e nem ser responsável solidário de nada. Portanto, neste caso só caberia a declaração da inaptidão do cadastro do CNPJ. Não existe interesse algum na continuidade da existência deste CNPJ.

Antes, a quem cedesse o nome, na interposição fraudulenta presumida, cabiam duas consequências jurídicas: responsabilidade tributária solidária em relação à pena alternativa ao perdimento da mercadoria e inaptidão do CNPJ. Após a edição do art. 33 da Lei nº 11.488/2007, permanecem também duas consequências jurídicas: responsabilidade tributária

operação, é imposta em função do uso abusivo da personalidade jurídica, quando empregada como simples anteparo para a ocultação dos reais envolvidos na operação de comércio exterior. A pena de perdimento e a multa substitutiva do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, por sua vez, têm como pressuposto o dano ao erário decorrente da interposição fraudulenta. As infrações, portanto, não podem ser consideradas idênticas, o que afasta a caracterização do bis-in-idem. As multas, por conseguinte, devem ser aplicadas de forma cumulativa, nos termos do art. 99 do Decreto-Lei nº 37/1966, mesmo quando a caracterização da interposição fraudulenta ocorre de forma presumida.

(...)

Recurso Voluntário Negado. (Acórdão nº 3802-003876, de 11/11/2014. Processo 11829.720058/2012-06, Conselheiro Relator Solon Sehn.)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO II

Período de apuração: 23/08/2006 a 20/03/2007

(...)

INFRAÇÃO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

Responde pela infração quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie.

IMPORTAÇÃO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM MULTA.

Presume-se a interposição fraudulenta na operação de comércio exterior, a não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados. Considera-se dano ao Erário a ocultação do real sujeito passivo na operação de importação, mediante interposição fraudulenta de terceiros, infração punível com a pena de perdimento, que é convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro caso as mercadorias não sejam localizadas ou tenham sido consumidas.

Recurso negado. (Acórdão nº 3403-003525, de 28/01/2015. Processo nº 10142.000539/2007-82. Conselheiro Relator Antônio Carlos Atulim).

Além do mais, parece-me que o art. 727 do Decreto nº 6759, de 05/02/2009, atual Regulamento Aduaneiro, vigente à época dos fatos, deixou expresso que a aplicação da multa de 10% não afasta a aplicação da multa de perdimento. Claro que não afasta também a multa substitutiva do perdimento, no caso aplicada a quem cedeu o nome, pois não fosse assim, não teria sentido a ressalva do § 3º a este artigo que só se aplica a quem cedeu o nome. Parece evidente a coexistência das duas multas nos casos de cessão de nome na interposição fraudulenta nas operações de comércio exterior.

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

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

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

*§ 3º **A multa de que trata o caput não prejudica a aplicação da pena de perdimento às mercadorias na importação ou na exportação.** (Redação dada pelo Decreto nº 7.213, de 2010).*

Portanto a existência desta multa, aplicada pela cessão de nome, não prejudica a responsabilidade solidária aplicada nas infrações caracterizadas como dano ao erário. No presente caso, diante das provas produzidas no curso de fiscalização e de sua fundamentação, não há dúvidas de que houve ocultação do real adquirente.

A conclusão é que a multa por cessão de nome independe se a interposição fraudulenta tenha sido comprovada ou presumida. No presente caso, conforme não discorda o próprio relator, a comprovação da interposição fraudulenta se deu de forma presumida.

Assim, diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Andrada Márcio Canuto Natal - Redator Designado.