



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 10983.721265/2014-96  
**Recurso n°** Especial do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9303-007.691 – 3ª Turma  
**Sessão de** 21 de novembro de 2018  
**Matéria** INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA COMPROVADA  
**Recorrente** IDB DO BRASIL TRADING LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Data do fato gerador: 17/03/2011, 08/07/2011, 21/07/2011

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. ADMISSIBILIDADE. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO SE ESTABELECE EM MATÉRIA DE PROVA. ART. 67, DO ANEXO II, DO RICARF.

A admissibilidade do recurso especial de divergência está condicionada à demonstração de que outro Colegiado do CARF, julgando matéria similar, tenha interpretado a mesma legislação de maneira diversa da assentada no acórdão recorrido. O recurso especial não se presta à reapreciação de provas.

CESSÃO DE NOME. INFRAÇÃO. MULTA. DEZ POR CENTO DO VALOR DA OPERAÇÃO. ART. 33 DA LEI 11.488/07. RETROATIVIDADE BENIGNA. IMPOSSIBILIDADE.

A aplicação da multa de 10% do valor da operação, por cessão do nome, nos termos do art. 33 da Lei nº 11.488/2007, não prejudica a aplicação da multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, pela conversão da pena de perdimento dos bens, prevista no art. 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455/76. A multa do art. 33 da Lei nº 11.488/2007 substitui a pena não-pecuniária de declaração de inaptidão, nos termos do parágrafo único do art. 81 da Lei nº 9.430/96, e não a pena de perdimento, motivo pelo qual é inaplicável a retroatividade benigna.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial e, no mérito, na parte conhecida, em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Demes Brito - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello, Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício).

## Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto por IDB do Brasil Trading Ltda. ao amparo do art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 25 de junho de 2009, contra o acórdão nº 3301-004.054, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara, que negou provimento ao recurso voluntário, cuja ementa transcreve-se a seguir:

*INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. OCULTAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO, REAL COMPRADOR E RESPONSÁVEL PELAS OPERAÇÕES. DANO AO ERÁRIO. IMPOSSIBILIDADE DE APREENSÃO DAS MERCADORIAS. MULTA EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO. CABIMENTO.*

*Nos termos do art. 23, inciso V, c/c o §3º, do Decreto-Lei nº 1.455/76, consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias estrangeiras, na importação, na hipótese de ocultação do real comprador ou responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros; sendo tais infrações punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, quando a esta não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida.*

*RECURSOS DE TERCEIROS UTILIZADOS PARA A REALIZAÇÃO DE IMPORTAÇÕES. PRESUNÇÃO DE IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS.*

*O art. 27 da Lei nº 10.637/02 estabelece que a operação de comércio exterior realizada mediante utilização de recursos de terceiro presume-se por conta e ordem deste, para fins de aplicação do disposto nos arts. 77 a 81 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001.*

*MULTA APLICÁVEL.*

*A multa disposta no art. 33 da Lei nº 11.488/2007 não substitui nem revoga a multa prevista no art.23, inciso V, parágrafo 1º do Decreto-lei 1.455/1976.*

*Recurso Voluntário Negado*

Na origem, foi lavrado auto de infração para a imposição da multa capitulada no art. 23, V, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/76 (interposição fraudulenta comprovada), às mercadorias importadas através das DIs nº 11/0488899-0, 11/1260298-6 e 11/1354857-8, registradas respectivamente em 17/03/2011, 08/07/2011 e 21/07/2011, em decorrência da ocultação do real adquirente, mediante fraude e simulação.

O recurso voluntário manteve a acusação fiscal em sua integralidade. Inconformada, a empresa interpôs recurso especial, aduzindo divergência jurisprudencial quanto a duas matérias: 1) ausência dos pressupostos para caracterização da infração e 2) impossibilidade de aplicar a multa substitutiva de perdimento ao importador ostensivo após o advento do art. 33 da Lei nº 10.488/2007. Indicou como paradigmas os acórdãos nº 3201-002.581 e 3102-00.944.

### **1) Divergência - ausência dos pressupostos para caracterização da infração - acórdão paradigma nº 3201-002.581**

O acórdão recorrido concluiu que os elementos colacionados pela fiscalização permitem a verificação da ocorrência de importação por conta e ordem e não importação com recursos próprios e posterior revenda no mercado interno, o que configura a simulação e interposição fraudulenta de terceiros. É o que se observa da ementa transcrita acima.

Por outro lado, o acórdão paradigma nº **3201-002.581**, em análise de importações efetuadas pela mesma empresa IDB, mas com suposta adquirente diversa, assentou que os fatos indiciários colacionados pela fiscalização **não** foram suficientes para comprovar a interposição fraudulenta e o dolo do contribuinte:

*INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PENA DE PERDIMENTO.  
CONVERSÃO EM MULTA. NÃO OCORRÊNCIA.*

*Não constatada a interposição fraudulenta e ocultação do real sujeito passivo, mediante simulação, nas operações de comércio exterior, a pessoa jurídica indicada como interposta e os indicados como beneficiários dessa interposição não respondem pela infração que lhes foi imputada.*

*RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INDICAÇÃO NO AUTO  
DE INFRAÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA.*

*Não ocorre a responsabilidade solidária por mera indicação dos responsáveis solidários, pela autoridade autuante. Não havendo fraude, não há responsabilidade solidária.*

Em suma, a divergência apontada é: no acórdão recorrido os fatos indiciários foram considerados suficientes para caracterizar a interposição fraudulenta e no acórdão paradigma, fatos semelhantes não foram aceitos como prova da interposição fraudulenta.

Ambos os julgados analisaram acusação fiscal de interposição fraudulenta na modalidade provada, tendo como importadora a empresa IBD do Brasil.

### **2) Divergência - Impossibilidade de aplicar a multa substitutiva de perdimento ao importador ostensivo após o advento do art. 33 da Lei nº 10.488/2007 - acórdão paradigma nº 3102-00.944**

No acórdão recorrido, a multa equivalente a 100% do valor aduaneiro (substitutiva do perdimento) foi mantida, sendo rechaçado o pleito do contribuinte de que, com o advento do art. 33 da Lei nº 11.488/07, ao caso deveria ser aplicada a multa de 10% sobre o valor aduaneiro, em razão da cessão do nome:

*Aduz a recorrente, que, com o advento da multa do art. 33 da Lei nº 11.488/07, a multa de 100% do valor aduaneiro, objeto do presente auto de infração, deixou de ser aplicável ao importador ostensivo. A posição mais recente deste Conselho é contrária a esta tese, a exemplo do Acórdão 3301003.085, desta Turma, de 27/09/2016.*

*Por todo o exposto, nego provimento ao recurso voluntário da IDB.*

Em sentido contrário, o acórdão paradigma nº 3102-00.944 consignou que, em virtude dos princípios da especialidade e da retroatividade benigna (art. 106 do CTN), no caso de interposição fraudulenta, a pena a ser aplicada é o art. 33 da Lei nº 11.488/2007, cancelando a multa equivalente a 100% do valor aduaneiro:

*INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. FALTA DE CAPACIDADE ECONÔMICO-FINANCEIRA. PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM MULTA.*

*A ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou do responsável pela operação enseja a aplicação da pena de perdimento da mercadoria, por dano ao Erário, pena convertida em multa equivalente ao valor aduaneiro das mesmas nos casos em que elas não sejam localizadas ou tenham sido consumidas, independentemente da extensão dos efeitos dos fatos apurados.*

*APLICAÇÃO DA LEI MAIS BENÉFICA ART. 106, II, "C", DO CTN.*

*O art. 33 da Lei nº 11.488/2007 passou a estabelecer multa de 10% (dez por cento) sobre o valor da operação acobertada quando se verificar que a pessoa jurídica tiver cedido o seu nome, mediante disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros. Entendo ser essa, exatamente, a hipótese em comento. Por ser norma posterior mais benéfica, deve o art. 33 da Lei nº 11.488/2007 ser aplicado ao caso, ao invés do § 3º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/2002. Aplicação do art. 106, II, "c", do CTN.*

Assim, a divergência se dá na aplicação ou não da multa substitutiva do perdimento ao importador ostensivo (aquele que cedeu o nome), após a edição do art. 33 da Lei nº 10.488/2007.

O exame de admissibilidade acolheu as duas matérias, e-fls. 416-422.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, e-fls. 424-444.

No essencial é o Relatório.

## Voto

Conselheiro Demes Brito - Relator

O recurso foi apresentado com observância do prazo previsto, restando contudo investigar adequadamente o atendimento aos demais pressupostos de admissibilidade,

prerrogativa, em última análise, da composição plenária da Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, a qual tem competência para não conhecer de recursos especiais, nos quais não estejam presentes os pressupostos de admissibilidade respectivos.

Primeiramente, se faz necessário lembrar e reiterar que a interposição de recurso especial junto à Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao contrário do recurso voluntário, é de cognição restrita, limitada à demonstração de divergência jurisprudencial, além da necessidade de atendimento a diversos outros pressupostos, estabelecidos no art. 67 do Regimento Interno do CARF.

Por isso mesmo, essa modalidade de apelo é chamado de recurso especial de divergência e tem como objetivo a uniformização de eventual dissídio jurisprudencial, verificado entre as diversas Turmas do CARF.

Neste passo, ao julgar o recurso especial de divergência, a Câmara Superior de Recursos Fiscais não constitui uma Terceira Instância, mas sim a Instância Especial, responsável pela pacificação dos conflitos interpretativos e, conseqüentemente, pela garantia da segurança jurídica dos conflitos, não tendo espaço para questões probatórias, que já ficaram devidamente julgadas no recurso voluntário.

Após essa breve introdução, passemos, então, ao exame do caso em espécie.

Passo ao julgamento.

### **1) Divergência - ausência dos pressupostos para caracterização da infração - acórdão paradigma nº 3201-002.581**

Conforme relatado, trata-se de exigência de multa substitutiva do perdimento, aplicada com fundamento no art. 23, V, e §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, em virtude da interposição fraudulenta de terceiros em operação de comércio exterior.

A autoridade lançadora deve trazer elementos de prova para caracterização da interposição fraudulenta, uma vez que o ônus recai sobre quem alega o fato ou o direito (CPC/2015, art. 373). Dessa forma, a prova deve ser efetiva e inequívoca.

Entendeu o acórdão recorrido que as provas trazidas pela fiscalização foram suficientes para a caracterização do ilícito, como se observa no voto condutor:

*Do acima exposto, de plano, destaco os seguintes fatos:*

*1) As notas fiscais de saída da IDB para a ARQUITECH foram emitidas nas mesmas datas das respectivas notas de entrada nas importações, com identidade de mercadorias e nas mesmas quantidades, o que demonstra que a ARQUITECH adquiriu as mercadorias pelo menos no dia em que a IDB emitiu as notas de entrada em função das operações de importação. Tendo em vista que a aquisição de mercadorias importadas é um processo que envolve uma complexa negociação prévia e que o despacho aduaneiro de importação é um procedimento que, em média, toma cerca de 40 horas, é fato a demonstrar que a ARQUITECH negociou a aquisição de tais mercadorias antes do registro das término do despacho das importações;*

2) *As mercadorias saíram diretamente do porto de importação para espaço locado pela ARQUITECH, sem passar pela IDB, corroborando a aquisição prévia das mercadorias;*

3) *A IDB encaminhou à fiscalização relação de pagamentos totalmente diferentes, em datas e valores, em resposta à primeira intimação e à segunda intimação da fiscalização, respectivamente, o que põem em dúvida se realmente se refeririam às notas fiscais de saída ou ao processo de importação; e*

4) Pagamentos informados pela IDB como recebidos da ARQUITECH constam na contabilidade da empresa IDB na conta "Adiantamento de Importação".

(...)

O conjunto de fatos expostos demonstra que as importações autuadas foram negociadas antes da efetivação destas, tendo a ARQUITECH carreado recursos para a sua efetivação. De plano, é forçoso concluir que não se trata de importações por conta própria para posterior revenda, como quer fazer crer a recorrente. Dentre as hipóteses restantes, previstas na legislação, o conjunto probatório aponta para a ocorrência, de fato, de importações por conta e ordem da ARQUITECH.

(...)

*O Código Civil, em seu art. 167, define o instituto da simulação:*

*"Haverá simulação nos negócios jurídicos quando: [...] aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem".*

(...)

O se verifica, para cada DI autuada, é que havia um negócio aparente, uma importação por conta própria da IDB; e uma negócio real, uma importação por conta e ordem da ARQUITECH; caracterizando-se assim a simulação.

Assim, restou caracterizada a ocultação da ARQUITECH, adquirente numa importação por conta e ordem de fato, sujeito passivo, portanto (art. 121, II, do Código Tributário Nacional, C/C art. 32, parágrafo único, III, "c", do Decreto-Lei nº 37/66)), mediante simulação. É infração punível com a pena de perdimento das mercadorias, conforme previsto no artigo 23, inciso V, do Decreto-Lei nº 1.455, de 07 de abril de 1976, aplicando-se a multa equivalente ao valor aduaneiro, nos termos do §3º do mesmo artigo.

Ocorre que no acórdão paradigma nº 3201-002.581, na análise de importações efetuadas pela mesma empresa IDB para outra suposta adquirente (a Intermix Ltda.), a Turma chegou à conclusão de que os fatos indiciários colacionados pela fiscalização não foram suficientes para comprovar a interposição fraudulenta e o dolo do contribuinte:

*De acordo com o Relatório Fiscal de fls. 10, as mercadorias tinham a Intermix Ltda como destinatário pré-determinado, que*

*a Intermix Ltda era conhecida da IDB do Brasil antes da importação, que houve proximidade das notas fiscais de entrada e saída, que todas as mercadorias daquelas DIs foram vendidas para a Intermix Ltda e inclusive as mercadorias da DI 12/04855678 vendidas à empresa Juri Comércio Ltda (NF 937) foram vendidas da própria Juri à Intermix (NF 152) e que um sócio da Intermix adiantou por depósito os valores à Juri Ltda (fls 166), que pagamentos e transferências bancárias da Intermix Ltda estão na conta "adiantamento de importação" na contabilidade da IDB, que a IDB recebeu transferências da Intermix Ltda em valores equivalentes nos exatos dias em que liquidou os contratos de câmbio dessas DIs e em datas anteriores aos registros destas, que a Intermix Ltda pagou mercadoria que não havia sido desembaraçada (NFs 938, 653, 747).*

(...)

*E dentro desta linha de raciocínio está uma das principais razões pela qual o contribuinte merece interpretação favorável, uma vez que não há nos autos uma prova comercial mais contundente de que estaria se tratando de outra modalidade que não a da importação direta, a prova de que o real adquirente realmente tenha encomendado a mercadoria.*

*O que poderia ser comprovado somente na situação em que algum documento ou troca de e-mail ou correspondência demonstrasse que o interposto tem o direito de crédito da importação sobre o encomendante, que firma compromisso prévio de pagamento ao encomendar a mercadoria.*

(...)

*Não há nos autos comprovação de que os sócios da Intermix Ltda negociaram com as exportadoras ou mesmo escolhiam os produtos a serem importados, não comprovado o repasse de mercadorias ou subfaturamento de preços, não comprovada a quebra da cadeia do IPI e, principalmente, não estão comprovados nos autos os elementos subjetivos do tipo.*

*Levantou o contribuinte também que os tributos foram regularmente adimplidos e nesse ponto, não houve qualquer contestação da fiscalização ou da DRJ.*

*Não é possível constatar fraude e dano ao erário sem que ao menos tenham sido juntadas provas de quebra da cadeia de recolhimento do IPI, falta de destaque do tributo e consequente ausência do recolhimento do tributo nas demais etapas de comercialização da mercadoria importada. É o que poderia justificar possível ocultação do sujeito passivo na importação.*

(...)"

Então, confrontando os dois acórdãos, observa-se que o inconformismo da recorrente está centrado em questões fáticas relacionadas ao ônus de prova. Para a recorrente, o auto de infração não teria sido lavrado em decorrência de provas materiais robustas, motivo

pelo qual deveria ser cancelado. Na sua peça recursal, claramente afirma que o acórdão recorrido apresenta interpretação diametralmente oposta ao paradigma na análise de **provas**.

Entendo que trata-se de manejo indevido do recurso especial, que não se presta à reapreciação de provas, mas sim à uniformização de divergências de interpretação.

No cotejo entre os acórdãos, não há **objetivamente** divergência dada à legislação tributária entre Turmas, pois se está diante de **valoração das provas trazidas aos autos**. A divergência jurisprudencial não se estabelece em matéria de prova, por isso foi violado o disposto no art. 67, do Anexo II, do RICARF.

**Logo, voto por não conhecer do recurso especial nesta parte.**

**Impossibilidade de aplicar a multa substitutiva de perdimento ao importador ostensivo após o advento do art. 33 da Lei nº 10.488/2007 - acórdão paradigma nº 3102-00.944**

Entendo que restou configurada a divergência neste segundo tópico, pois o acórdão recorrido manteve a aplicação da penalidade do art. 23, V, do Decreto-lei nº 1.455/1976, afirmando que esta não foi substituída pela multa disposta no art. 33 da Lei nº 11.488/2007. Por sua vez, o acórdão paradigma indicou que a multa equivalente a 100% do valor aduaneiro da mercadoria, aplicada ao importador, com base no art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976 deve ser reduzida para 10% do valor da operação, nos termos do art. 33 da Lei nº 11.488/2007, em observância à retroatividade benigna (art. 106, II, "c", do CTN).

O art. 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455/76 volta-se a apenar a interposição fraudulenta de terceiros com o perdimento da mercadoria, ou multa no respectivo valor aduaneiro, sendo aplicável ao real adquirente e ao importador como responsável tributário (art. 95, I, do Decreto-Lei nº 37/66).

Por outro lado, a multa de 10% prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007 é aplicável ao importador que ceder o nome em operações de comércio exterior para acobertamento dos reais intervenientes ou beneficiários, sendo o adquirente posto na condição de responsável tributário.

Vê-se, por conseguinte, que se tratam de penas diferentes para condutas diversas.

Por isso, a aplicação da multa de 10% do valor da operação, por cessão do nome, nos termos do art. 33 da Lei nº 11.488/2007, não prejudica a aplicação da multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, pela conversão da pena de perdimento dos bens.

Isso porque a multa do art. 33 da Lei nº 11.488/2007 substitui a pena não-pecuniária de declaração de inaptidão, nos termos do parágrafo único do art. 81 da Lei nº 9.430/96, e não a pena de perdimento, motivo pelo qual é inaplicável a retroatividade benigna.

No mesmo sentido, esta 3ª Turma já se posicionou, acórdão nº 9303-006.509, cujas razões do voto do Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal transcrevo a seguir:

*Até a promulgação da Lei nº 11.488/2007, a cessão do nome para o acobertamento do real beneficiário da operação trazia como consequência (i) a pena de perdimento da mercadoria ou conversão em multa e (ii) proposição de inaptidão do CNPJ (IN SRF 568/2005). O artigo 348, inciso III, da IN SRF 568/2005*

*dispunha sobre a inaptidão da inscrição do CNPJ de entidade considerada inexistente de fato. O artigo 419, inciso III, considerava inexistente de fato a pessoa jurídica que "tenha cedido seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de terceiros, com vistas ao acobertamento de seus reais beneficiários;"*.

*Treze dias após a edição da Lei nº 11.488/2007, foi publicada a IN RFB nº 748/2007, revogando a IN RFB 568/2005. O artigo 41 da nova IN suprimiu a hipótese de cessão de nome com vistas ao acobertamento dos reais beneficiários em operações no exterior, como causa de declaração da inexistência de fato da PJ. Ou seja, também os atos normativos editados pela Secretaria da Receita Federal confirmam que a penalidade prevista no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007 foi introduzida no ordenamento jurídico com propósito substituir a declaração de inaptidão pelo simples ato de ceder o nome.*

*Todas as premissas até aqui adotadas e as conclusões a que remetem são, ainda, reforçadas pelo Parecer de encaminhamento do projeto de lei de Conversão da MP nº 351/2007 na Lei nº 11.488/2007, com a seguinte observação:*

*“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.”*

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

Em suma, correta a capitulação legal da infração.

### **Dispositivo**

*Ex positis, conheço parcialmente do recurso interposto, e na parte conhecida, nego provimento.*

É como voto.

(assinado digitalmente)

Demes Brito

