



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

Processo nº 11128.720296/2011-20
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-002.191 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de março de 2013
Matéria MULTA. CONVERSÃO DE PERDIMENTO EM PENALIDADE EQUIVALENTE AO VALOR ADUANEIRO.
Recorrente BRÁS-SUL COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA e AFIL IMPORTAÇÃO EXPORTAÇÃO E COMÉRCIO LTDA
Recorrida DRJ SÃO PAULO II - SP

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 29/05/2008

IMPUGNAÇÃO NÃO APRESENTADA. INEXISTÊNCIA DE LITÍGIO.

O sujeito passivo que não apresenta impugnação não integra o litígio, iniciado apenas em relação àquele que se manifestou na primeira instância contra a autuação.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Data do fato gerador: 29/05/2008

CESSÃO DO NOME PARA IMPORTAÇÃO POR EMPRESA COM CAPACIDADE ECONÔMICA. FRAUDE OU SIMULAÇÃO NÃO COMPROVADA. MULTA EQUIVALENTE A CEM POR CENTO DO VALOR ADUANEIRO AFASTADA.

Comprovada a cessão do nome por importadora que, no entanto, possui capacidade econômica e financeira para a operação, e não provada fraude ou simulação pela fiscalização, afasta-se a responsabilidade tributária pela multa equivalente a cem por cento do valor aduaneiro, por não restar configurada a hipótese do inciso V do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976.

Recurso Voluntário provido em relação ao responsável tributário, mas mantido em relação ao contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso do responsável solidário, nos termos do voto do Relator.

JÚLIO CESAR ALVES RAMOS – Presidente

EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS – Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Jean Clauter Simões Mendonça, Odassi Guerzoni Filho, Fernando Marques Cleto Duarte e Júlio César Alves Ramos. Ausente, justificadamente, a Conselheira Ângela Sartori.

Relatório

O processo trata de auto de infração relativo à multa equivalente ao valor aduaneiro, lançada com base no § 3º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/2002.

Ao lado da contribuinte BRÁS-SUL COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA, que não impugnou o lançamento, foi autuada também, na condição de responsável tributária solidária, a pessoa jurídica AFIL IMPORTAÇÃO EXPORTAÇÃO E COMÉRCIO LTDA.

Por resumir o que consta dos autos até então, reproduzo o relatório da primeira instância:

Informa a Fiscalização que no dia 29/05/2008, a empresa Afil Importação Exportação e Comércio Ltda. (responsável solidária) registrou a DI nº 08/07922271, apresentando, como documentos de instrução do despacho aduaneiro, o conhecimento marítimo de nº ZIMUMTL119611 e a fatura comercial de nº 2690, para a nacionalização de 45.360 Kg de ervilha de origem canadense – classificação tarifária 0713.10.90.

Entretanto, nessa ocasião, a empresa Afil encontrava-se submetida a procedimento especial de fiscalização nos termos da IN SRF nº 228/2002; conseqüentemente, em função desse procedimento, as mercadorias objeto da mencionada importação foram retidas, e, posteriormente (23/06/2008), desembaraçadas em razão da apresentação de garantia pelo importador na forma de seguro aduaneiro.

Informa a autoridade lançadora que o procedimento especial de fiscalização teve início em 16/05/2008 e encerrou-se 13/11/2008, abrangendo o período de 01/2005 a 05/2008, sendo efetuado, conforme fl. 137, em razão de representação do Chefe do Serviço de Procedimentos Especiais Aduaneiros ao Inspetor-Chefe da Alfândega do Porto de Santos, pelos motivos ali elencados.

Constatou-se, consoante relatado em fl. 144, por intermédio do procedimento fiscal então instaurado, levando em conta a análise da documentação apresentada e de diligências efetuadas na sede da empresa AFIL, que esta pessoa jurídica, além de ocultar diversas outras empresas financiadoras de suas importações, também assim procedeu em relação à empresa Brás-Sul Comércio de Alimentos Ltda, real adquirente das

mercadorias desembaraçadas por intermédio da DI nº 08/07922271, então abordada neste auto de infração.

Considerando o procedimento instaurado, relata a Fiscalização que:

a empresa AFIL “apresentou, entre vários documentos, planilha referente aos meses de janeiro a maio de 2008 relacionando os valores contabilizados na conta 215023– Clientes (do Razão Analítico) aonde constam, citando resumidamente: número sequencial do lançamento, a data do crédito em favor da AFIL, um histórico resumido do lançamento, o valor que foi creditado nesta conta (clientes), o número da Declaração de Importação correspondente, número, data e valor da Nota Fiscal de Entrada, número, data e valor da Nota Fiscal de Saída, o nome e CNPJ do cliente responsável pelo crédito” – fl. 144;

de acordo com os dados extraídos da planilha, então entregue pela AFIL, verificou-se que a soma dos valores creditados pela empresa BRÁS-SUL, como adiantamentos da importação acobertada pela DI 08/07922271, foi de R\$ 42.450,71, representando quase 90% do valor da Nota Fiscal de Entrada – R\$ 47.441,96 –, o qual corresponde à soma do valor aduaneiro com o imposto de importação – fls 144/145;

a diferença entre a soma dos valores das Notas Fiscais de Saída – R\$ 59.886,00 – e da Nota Fiscal de Entrada – R\$47.441,96 – é de R\$ 12.444,04, não refletindo, pois, um eventual lucro da AFIL na revenda da mercadoria, uma vez que o valor informado na nota fiscal de entrada representa, “apenas, a soma do valor aduaneiro com o imposto de importação, não estando computados outros custos indispensáveis à viabilização desta importação, com o pagamento do ICMS (cerca de R\$ 10.000,00), armazenagem, transporte, pagamento do despachante aduaneiro etc.” – fl. 145;

por conseguinte, a empresa “AFIL não é o verdadeiro adquirente da mercadoria, uma vez que consta em planilha apresentada pela própria AFIL que a BRÁS-SUL efetuou o adiantamento para financiar boa parte do valor total necessário para a importação da mercadoria.” – fl. 145;

“O resultado do Procedimento Especial de Fiscalização aberto pela Equipe de Auditoria e Fiscalização em 16/05/2008 e encerrado em 13/11/2008 foi a lavratura do Auto de Infração, número do MPF 0817800/00168/08 (em anexo), aplicando a multa prevista no artigo 33 da Lei 11.488/2007.... em desfavor da Afil Importação Exportação e Comércio Ltda...” – fl. 146.

Intimações foram efetuadas com o intuito de conceder ao importador –Afil – e ao real adquirente – Brás-Sul– a oportunidade de restituir ou indicar a localização das mercadorias importadas e sujeitas à pena de perdimento, para a

sua apreensão; entretanto, a Fiscalização não obteve o êxito esperado.

Assim, em face da não apreensão das mercadorias desembaraçadas por intermédio da DI nº 08/07922271, a autoridade administrativa competente determinou a conversão da pena de perdimento a que estavam sujeitas aquelas mercadorias em multa equivalente ao valor aduaneiro, preceituada no § 3º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/76, com redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/02, no valor de R\$ 43.129,06, lavrando-se, assim, o Auto de Infração nº MPF 0817800/00032/11.

Cientificada a respeito do auto de infração, a empresa Brás-Sul Comércio de Alimentos Ltda. não apresentou impugnação ao lançamento, nem recolheu o crédito tributário então exigido, sendo, por isso, declarada revel, consoante Termo de Revelia em fl. 208.

Já a empresa Afil Importação Exportação e Comércio Ltda – responsável solidário –, uma vez cientificada acerca do auto de infração em 13/06/2011 (fl. 163), houve por bem protocolizar, tempestivamente, em 13/07/2011 (fl. 205), a impugnação de fls. 170/192, argumentando, preliminarmente, em suma:

“ainda que se considere correta a imputação da prática de interposição fraudulenta, o lançamento deve ser julgado improcedente, haja vista que o Fisco já lavrou em face da impugnante o Auto de Infração, número do MPF 0817800/00168/08, visando à aplicação da multa prevista no artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, por suposta cessão de nome.”;

“...considerando que a Impugnante é apontada como mera interposta pessoa que teria cedido seu nome para ocultar os reais adquirentes das mercadorias, incabível a exigência de multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, sob pena de ‘bis in idem’”;

Em relação ao mérito, a empresa Afil faz as seguintes alegações e argumentações:

- 1) “No regular exercício de sua atividade comercial, a Impugnante registrou perante o Porto de Santos a DI nº 08/07922271, em 29/05/2008, cobrindo 45.360 Kg de ervilha de origem canadense, classificação tarifária 0713.10.90 e com valor aduaneiro declarado de US\$ 25.855,20.” – fl. 176;*
- 2) “De acordo com a autoridade fiscal, a Impugnante teria simulado a importação de mercadorias com próprios recursos, quando, na verdade, utilizava-se de recursos fornecidos pela empresa BRÁS-SUL COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA.” – fl. 176;*
- 3) “Tal conclusão decorreu unicamente da análise das Notas Fiscais de Entrada e de Saída das mercadorias importadas pela Impugnante, bem como dos depósitos efetuados pela empresa acima citada.” – fl. 176;*

4) “Na verdade, o auditor fiscal ignora solenemente o fato de que a Impugnante compra e vende alimentos que, como é de amplo conhecimento, são perecíveis e possuem liquidez imediata...” fl. 176;

5) “Nesse mercado é perfeitamente lógico e previsível que uma empresa importadora, especialmente de grande porte como é a Impugnante, comercialize suas mercadorias **após sua aquisição no exterior**, enquanto as mesmas **estão viajando para o Brasil**, de tal forma que produtos (gêneros alimentícios), uma vez desembarçados, sejam diretamente entregues aos seus clientes.” – fl. 176 ;

6) “Foi exatamente essa operação que ocorreu no caso concreto, como se pode verificar da leitura da **fatura comercial nº 2690 (doc. A)** e do **BL ZIMUMTL119611 (doc. B)**, provas irrefutáveis dos fatos narrados....” – fl. 177;

7) “Tão logo a compra foi fechada com o exportador e as mercadorias embarcadas, a Impugnante entrou em contato com a empresa BRÁS-SUL COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA., sua cliente de longa data, ofertando tais produtos, os quais, em virtude de sua natureza perecível, precisam ser rapidamente comercializados.” – fl. 177; (sublinhado por este relator)

8) “Logo, inexistia qualquer contrato prévio e nem a Impugnante tinha certeza se a BRÁS-SUL COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA. teria interesse nas mercadorias, antes da compra com o exportador e do próprio embarque dos alimentos, o que é corroborado pelas datas da fatura comercial e do BL...” – fl. 177;

9) “Como a BRÁS-SUL COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA. demonstrou interesse nas mercadorias, foi realizada uma negociação em alto mar entre a Impugnante e a empresa. Registre-se que tal negociação foi efetuada **após o embarque dos produtos.**” – fl.177;

10) “Frise-se que é fato incontroverso nos presentes autos que a empresa BRÁS-SUL COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA. efetuou depósitos em favor da Impugnante no dia 09/05/2008...” – fl. 177 ; (texto sublinhado por este relator)

11) “Da leitura do **BL ZIMUMTL119611**, afere-se que o embarque das mercadorias ocorreu em **16/02/2008.**” – fl. 177;

12) “Portanto, comparando as datas de embarque das mercadorias com a data do depósito efetuado pela BRÁS-SUL COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA. resta evidente que o pagamento ocorreu quanto as mercadorias já estavam embarcadas.” – fl. 177 ;

13) “O AFRFB só poderia cogitar que a autuada estaria sendo “financiada” por outra empresa caso ela não tivesse capacidade financeira para arcar com os custos da operação...” – fl. 182;

14) “...o Auto de Infração não analisa o fluxo de caixa da Impugnante para saber se a empresa dispunha de numerário e/ou crédito bancário para efetuar a operação, independentemente dos recursos recebidos da BRÁS-SUL COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA.” – fl. 182;

15) “Insta salientar, outrossim, que o elemento do tipo em tela (interposição fraudulenta) exige a presença de fraude ou simulação, as quais, obviamente, não podem ser presumidas, mas provadas por quem as alega.” – fl. 186;

16) “... não basta a fiscalização afirmar que o contribuinte não possui condições financeiras compatíveis com o volume de importações ocorridas em determinado ano, o Fisco deve individualizar cada conduta, demonstrando, efetivamente, que a autuada não teria recursos para promover as importações narradas nos autos, evitando-se, desta forma, o uso de generalizações sem qualquer base probatória.” – fl. 189;

Ao final, a Impugnante requer o acolhimento de sua defesa para que seja declarada a improcedência do lançamento; requer, ainda, que sejam efetuadas diligências no sentido de se apurar: (i) a existência de encalhes, devoluções e casos de deterioração de mercadorias; (ii) o percentual de casos de venda de mercadorias de uma importação para um único comprador, proporcionalmente ao volume total de importações da impugnante; (iii) a comprovação da capacidade financeira e econômica dos sócios da autuada, caso este relator entenda necessário.

A 1ª Turma da DRJ manteve o lançamento, julgando a Impugnação da AFIL Importação Exportação e Comércio Ltda improcedente nos termos da ementa seguinte:

DANO AO ERÁRIO: a ocultação do real adquirente de mercadoria importada configura a infração tipificada como dano Erário, punível com a penalidade de perdimento da mercadoria. É cabível a conversão do perdimento em multa pecuniária equivalente ao valor aduaneiro, quando esta for consumida ou não localizada.

Dispositivos legais: art. 23, inciso V, e §§ 1º e 3º do Decreto-Lei nº 1.455/76, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/2002.

Preliminarmente o Colegiado de piso rejeitou a arguição de *bis in idem*, já que a presente autuação “tem por motivação a ocorrência da infração de dano ao Erário, conforme dispositivos legais transcritos, e não aquela mencionada pela impugnante em sua preliminar de defesa – ‘suposta cessão de nome’”. Mencionou, na linha da sua interpretação, o Acórdão nº 3102-00.662, de 24/5/2010.

Para manter a autuação, levou em conta que o registro da DI nº 08/07922271, objeto do auto de infração, correu em 29/05/2008, em data posterior àquela em que foram realizados os depósitos na conta da impugnante pela empresa Brás-Sul, em 09/05/2008, e restou demonstrada pela fiscalização a ocorrência de recebimentos antecipados para a realização da operação de comércio amparada por aquela DI.

Segundo o acórdão da DRJ a AFIL “realizou essa importação com recursos de terceiros – Brás-Sul –, materializando-se a hipótese prescrita no inciso V do art. 23 do Decreto Lei nº 1.455/76, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/02 – infração de dano ao Erário punida com pena de perdimento.” E arrematou:

*Individualizada, pois, a operação de comércio exterior – amparada pela DI nº 08/07922271–, comprovada a materialização da conduta prescrita no inciso V do art. 23 do DecretoLei nº 1.455/76 – ocultação do real comprador/adquirente (Brás-Sul) por interposta pessoa (Afil) –, uma vez constatado o financiamento da importação pela empresa Brás-Sul, através de adiantamento de valores ao importador, sem observância dos requisitos e das condições estabelecidos com a finalidade de identificar o real adquirente das mercadorias instituídos pela legislação em vigor – MP 2.15835/ 2001 e IN SRF nº 225/2002; Lei nº 11.281/2006 e IN SRF nº 634/2006 –, desnecessário, **no caso concreto**, para a caracterização da infração de dano ao Erário, com a conseqüente aplicação da pena de perdimento das mercadorias, efetuar-se a análise de fluxo de caixa ou proceder à verificação da capacidade financeira do importador.*

No Recurso Voluntário, tempestivo, a AFIL repisa alegações da Impugnação, defendendo basicamente o seguinte:

- inexistem elementos caracterizados da importação por e ordem, já que a negociação foi feita por ela, e não pela BRÁS-SUL (esta apenas comprou as mercadorias quando se encontravam em ato-mar, em data posterior ao embarque, destaca), tendo o Auditor-Fiscal ignorado que as informações dos documentos instrutórios da importação e atuado com base na presunção legal do art. 27 da Lei nº 10.637, de 2002, que como se sabe é relativa;

- o depósito da BRÁS-SUL foi feito em data posterior ao embarque e ao faturamento das mercadorias;

- a venda das mercadorias à BRÁS-SUL foi feita com lucro, afastando a ocorrência de suposta interposição fraudulenta;

- não foi demonstrado dolo específico de fraudar nem de dano ao erário; e

- a Recorrente não sustenta a derrogação do art. 23, V, do Decreto nº 1.455, de 1976, mas que, na qualidade de importadora que supostamente teria cedido seu nome, a pena aplicável é a multa de 10% prevista no art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007.

Ao final requer seja julgado improcedente o auto de infração, pugnando ainda pela juntada de documentos.

É o relatório, elaborado a partir do processo digitalizado.

Voto

O Recurso Voluntário da AFIL Importação Exportação e Comércio LTDA, autuada na condição de responsável tributária solidária, é tempestivo e atende aos demais requisitos do Processo Administrativo Fiscal, pelo que dele conheço.

Quanto ao sujeito passivo, BRÁS-SUL Comércio de Alimentos LTDA, não apresentou impugnação e, por isso, não se instaurou litígio e o crédito tributário pode dela ser exigido.

A infração em discussão possui o seguinte enquadramento legal (fls. 133 e 151): “Art. 23, § 3º do Decreto-Lei nº 1.455/76, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637/02 combinado com art. 81, inciso III da Lei nº 10.833/03” e “Artigo 23, V e § 3º do Decreto-Lei nº 1.455/1976”). O Auditor-Fiscal concluiu, a partir dos documentos analisados e dos adiantamentos feitos pela BRÁS-SUL à AFIL, que esta “não é o verdadeiro adquirente da mercadoria, uma vez que consta em planilha apresenta pela própria AFIL que a BRÁS-SUL efetuou o adiantamento para financiar boa parte do valor necessário para a importação da mercadoria” (fl. 146).

Ao considerar a solidariedade entre a BRÁS-SUL e a AFIL, o autuante levou em conta, além do art. 124 do CTN, o inc. III do parágrafo único do art. 32 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, com a redação dada pelo art. 77 da MP nº 2.158/35, de 2001. A redação deste é a seguinte (negrito acrescentado ao inc. III, considerado na autuação):

Art.32. É responsável pelo imposto: (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

I - o transportador, quando transportar mercadoria procedente do exterior ou sob controle aduaneiro, inclusive em percurso interno; (Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

II - o depositário, assim considerada qualquer pessoa incubida da custódia de mercadoria sob controle aduaneiro. (Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)

~~*Parágrafo único. É responsável solidário: (Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988) a) o adquirente ou cessionário de mercadoria beneficiada com isenção ou redução do imposto; (Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988) b) o representante, no País, do transportador estrangeiro. (Incluído pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)*~~

Parágrafo único. É responsável solidário: (Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

I-o adquirente ou cessionário de mercadoria beneficiada com isenção ou redução do imposto; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

II-o representante, no País, do transportador estrangeiro; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

III-o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

c) o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora; (Incluída pela Lei nº 11.281, de 2006)

d) o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora. (Incluída pela Lei nº 11.281, de 2006)

Embora a autuação não especifique em qual dos dois incisos do art. 124 do CTN enquadrou a solidariedade, ao considerar também o inc. III do parágrafo único do art. 32 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, evidencia que se trata da solidariedade legal, referida no inc. II do citado art. 124.

O mais importante, de todo modo, é a menção ao inc. III do parágrafo único do art. 32 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, cuja hipótese cuida de importação por conta e ordem de adquirente. No caso, a AFIL é o importador e a BRÁS-SUL, o encomendante. Para a autuação, “a BRÁS-SUL é real adquirente de mercadoria importada pela AFIL” (fl. 149).

No outro auto de infração, voltado exclusivamente contra a AFIL e amparado no art. 33 da Lei nº 11.488, 2007, a interpretação da fiscalização apresenta-se diferenciada (o Auditor-Fiscal que efetuou aquele lançamento não é o mesmo do presente processo). Lavrado em 13/11/2008 e objeto do processo nº 11128.009027/2008-11 (ver fl. 38 do presente), esse outro auto teve a fundamentação apresentada nos seguintes termos (cópia à fl. 39 deste):

MULTA POR CESSÃO DE NOME A TERCEIROS EM OPERAÇÕES DE COMÉRCIO EXTERIOR – ARTIGO 33 DA LEI 11.488/2007

A pessoa Jurídica (...) cedeu 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 e/ou beneficiários, ficando sujeita a multa de 10% sobre o valor da operação acobertada....

Depois de observar que o art. 33 da Lei nº 11.488/2007 introduziu norma nova que, à época (novembro de 2008), ainda não contava com jurisprudência, a fiscalização falou do entendimento da RFB. Transcrevo o que consta do RELATÓRIO DE CONCLUSÃO DE PROCEDIMENTO ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO IN SRF 228/2002, naquele lançamento (fls. 59/60 do presente processo):

O primeiro entendimento é que a pessoa jurídica que cedeu seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, é o importador: aquele que realizou o registro da declaração de importação em seu nome; e o real interveniente ou beneficiário é a pessoa que foi ocultada nas operações de comércio exterior.

Assim, a multa de 10% sobre o valor das operações deve ser aplicada ao estabelecimento importador, enquanto a penalidade de perdimento das mercadorias, ou sua conversão em multa equivalente ao valor aduaneiro, caso as mesmas já tenham sido

consumidas, deve ser aplicada ao real real adquirente das mercadorias.

No citado RELATÓRIO a fiscalização menciona Orientação COANA/COFIA/DIFIA datada de 11 de julho de 2007, que esclarece (fls. 60/61 deste):

Como se pode observar, a lei introduziu a previsão de infração de prática de cessão de nome a terceiro, com penalidade pecuniária incidente diretamente sobre o agente da ação, ou seja, sobre aquele que fornece seu nome para acobertar operação de comércio exterior que, na realidade, tenha sido promovida por outra pessoa, física ou jurídica.

Como se sabe, é punível com a pena de perdimento da mercadoria, por presunção de dano ao Erário¹, a ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.

A pena de perdimento, no caso em tela, tem caráter restritivo de direito de propriedade, e seus reais efeitos são sentidos não por quem importa, mas por aquele que está oculto, tentando passar despercebido aos olhos do Fisco, ou seja, o adquirente de fato. Este é quem, se utilizando de outra empresa, seja com ou sem o seu conhecimento e consentimento, promove a importação de produtos de seu interesse. E sobre ele, portanto, recai a punição de perda do objeto do delito.

*Ocorre que, antes da lei em comento, ao se constatar tal conduta simulada e fraudulenta, o Fisco apenava apenas o adquirente de fato, **responsável** pela infração, ainda que a autuação com proposta de aplicação de pena de perdimento fosse dirigida ao importador, como **agente** direto da ação delituosa.*

Com a introdução da multa pelo artigo 33 acima transcrito, além do perdimento do bem, a nova lei atribui penalidade pecuniária dirigida diretamente a quem agiu como instrumento da irregularidade, ou seja, o importador.

Outra questão trazida pela Lei nº 11.488, de 2007 diz respeito à declaração de inaptidão de inscrição do CNPJ de empresa autuante no comércio exterior. Anteriormente, a legislação considerava que a cessão de nome a terceiro, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, denotava situação de inexistência de fato da pessoa jurídica, e conseqüentemente, dever-se-ia tornar sua inscrição no CNPJ inapta.

De acordo com o parágrafo único do mesmo artigo 33 da lei, tal conduta deixa de ser hipótese suficiente para que se caracterize que a empresa não exista de fato.

¹ 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.

Diante das fundamentações das duas autuações para o mesmo fato – importações realizadas pela AFIL, com recursos adiantados pela BRÁS-SUL -, tenho para mim que a penalidade imposta à primeira na presente autuação não deve prevalecer (a outra, escorada no art. 33 da Lei nº 11.488, 2007, não se encontra em julgamento nesta oportunidade).

No que atinge a AFIL (ressalto que em relação à BRÁS-SUL o litígio não foi iniciado, pelo que o lançamento se mantém incólume e deve ser exigido desta), vejo na situação fática subsunção à hipótese de incidência do art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, tal como visto pela fiscalização na primeira autuação, mas não à hipótese do art. 23, V, §§ 1º e 3º do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, como pretendido no auto de infração ora em julgamento.

O que parece havido é a cessão do nome da AFIL à BRÁS-SUL, mas não fraude ou simulação, como exigida pelo inc. V do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976. Não se mostra configurada, na situação destes autos, uma importação por conta e ordem da BRÁS-SUL, especialmente porque não foram trazidas, pela fiscalização, provas de que a BRÁS-SUL teria participado da negociação com os fornecedores no exterior ou de que a AFIL não disporia de recursos para a importação. Pelo contrário: na autuação não são feitas considerações sobre ausência de capacidade financeira por parte da AFIL e a apresentação de seguro aduaneiro, de sua parte, sinaliza que detinha capacidade econômica.

Ausente a comprovação de fraude ou simulação, incumbência a cargo da autuação por se tratar de infração dolosa, não há como admitir seja imposta à AFIL a penalidade prevista no § 3º art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, como apontado pela fiscalização.

Em qualquer tipo de infração dolosa o dolo precisa ser demonstrado pela fiscalização, seja por meio de uma prova cabal, seja por meio de indícios veementes, cujo conjunto se constitua numa prova. É o contrário do que ocorre nas infrações objetivas, a exemplo do inadimplemento de tributo ou do descumprimento de obrigação acessória, em que cabe ao sujeito passivo provar não ter cometido o ato identificado pela fiscalização.

Paulo de Barros Carvalho, após se referir à diferença entre infrações objetivas e subjetivas, informa o seguinte:

O discrimine entre infrações objetivas e subjetivas abre espaço a larga aplicação prática. Tratando-se da primeira, o único recurso de que dispõe o suposto autor do ilícito, para defender-se, é concentrar razões que demonstrem a inexistência material do fato acoimado de antijurídico, descaracterizando-o em qualquer de seus elementos constituintes. Cabe-lhe a prova, com todas as dificuldades que lhe são inerentes. Agora, no setor das infrações subjetivas, em que penetra o dolo ou a culpa na postura do enunciado descritivo do fato ilícito, a coisa se inverte, competindo ao Fisco, com toda a gama instrumental dos seus expedientes administrativos, exibir os fundamentos concretos que revelem a presença do dolo ou da culpa, como nexos entre a participação do agente e o resultado material que dessa forma se produziu. Os embaraços dessa comprovação, que nem sempre é fácil, transmudam-se para a atividade fiscalizadora da Administração, que terá a incumbência intransferível de evidenciar não só a materialidade do evento como, também, o elemento volitivo que propiciou ao infrator

*atingir seus fins contrários às disposições da ordem jurídica vigente.*²

Caso se admitisse provada fraude ou simulação, estar-se-ia diante de mudança de critério jurídico, quando comparada a interpretação que motivou o primeiro auto de infração, baseado na interpretação do RELATÓRIO DE CONCLUSÃO DE PROCEDIMENTO ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO IN SRF 228/2002 e da Orientação COANA/COFIA/DIFIA datada de 11 de julho de 2007, com a interpretação do auto ora em julgamento. No primeiro, a fiscalização entendeu que a AFIL devia ser apenada com base no art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007 (dez por cento do valor aduaneiro), enquanto neste ora julgado, com base no art. 23, V, do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976.

Como já antecipado, o que verifico, na situação destes autos, é a possibilidade de exigência da multa equivalente a 10% (dez por cento) do valor aduaneiro, nos termos do art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007. Assim ocorreu na outra autuação, que no entanto não está em julgamento nesta oportunidade.

Não desconheço que há divergências em torno da interpretação do art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, em confronto com o art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976. No Acórdão nº 3102-00.662, por exemplo, prolatado na sessão de 24 de maio de 2010, processo nº 10314.013716/2006-91, relator o ilustre Conselheiro Luis Marcelo, a interpretação que prevaleceu por maioria resultou na ementa seguinte:

REFLEXO DO ART. 33 DA LEI Nº 11.488, DE 2007, SOBRE O INCISO V DO ART. 23 DO DECRETO-LEI Nº 1455, DE 1976. AUSÊNCIA.

O art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007 não produz qualquer reflexo sobre a imposição da pena de perdimento ou multa substitutiva à hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação. Jurisprudência.

De todo modo, independentemente das divergências em torno das normas veiculadas pelo art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007, e art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 1976, na autuação em tela não restou demonstrado o dolo. Daí não ser exigível, da AFIL, a penalidade do presente processo.

Pelo exposto, dou provimento ao Recurso Voluntário da AFIL Importação Exportação e Comércio LTDA para afastar sua responsabilidade solidária, devendo o auto de infração ser exigido da BRÁS-SUL Comércio de Alimentos LTDA (contra esta o litígio não foi iniciado, por ausência de impugnação).

Emanuel Carlos Dantas de Assis

² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 506.

Processo nº 11128.720296/2011-20
Acórdão n.º **3401-002.191**

S3-C4T1
Fl. 267

CÓPIA