



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

Processo n° 11128.724700/2012-15
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 3402-005.243 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de maio de 2018
Matéria INFRAÇÃO ADUANEIRA
Recorrentes HSA LOGÍSTICA INTERNACIONAL LTDA.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Período de apuração: 21/09/2007 a 15/10/2009

AUTO DE INFRAÇÃO. DESCRIÇÃO DOS FATOS. DIREITO DE DEFESA. CERCEAMENTO. VÍCIO FORMAL. NULIDADE. DECISÃO RECORRIDA MANTIDA.

A ausência, no auto de infração, de descrição dos fatos completa, precisa, clara e congruente, impossibilitando conhecer as circunstâncias necessárias à caracterização do ilícito imputado ao sujeito passivo, configura cerceamento do direito de defesa, impondo-se a decretação de nulidade, que atinge somente as rubricas do auto de infração maculadas pelo referido vício formal.

CESSÃO DE NOME. ACOBERTAMENTO DOS REAIS BENEFICIÁRIOS. MULTA.

A pessoa jurídica que ceder seu nome, inclusive mediante a disponibilização de documentos próprios, para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas ao acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários fica sujeita a multa de dez por cento do valor da operação acobertada, não podendo ser inferior a cinco mil reais.

MULTA POR CESSÃO DE NOME. PENA DE PERDIMENTO. MULTA SUBSTITUTIVA. CUMULAÇÃO. POSSIBILIDADE.

Em matéria de infrações aduaneiras, a pessoa física ou jurídica pode ser punida como agente direto, que praticou a ação ilícita ou incorreu na omissão ilícita, ou como responsável pela infração, nos termos dos arts. 94 e 95 do Decreto-lei nº 37/66. Configuradas a autoria e a materialidade da infração não poderá o julgador administrativo afastar a aplicação da penalidade correspondente ao seu agente direto e eventuais responsáveis.

Independentemente de qualquer juízo de valor acerca do fato de o importador ostensivo ser duplamente penalizado, a multa por cessão de nome, prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, foi criada pelo legislador ordinário para

conviver com a pena de perdimento das mercadorias e, em consequência, também com a multa que lhe substitui, o que veio a se confirmar com a interpretação veiculada no art. 727, §3º do Regulamento Aduaneiro/2009.

Recurso de Ofício negado

Recurso Voluntário negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente

(assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Waldir Navarro Bezerra, Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro, Pedro Sousa Bispo, Thais De Laurentiis Galkowicz, Rodrigo Mineiro Fernandes, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

Trata-se de **recurso voluntário** e de **recurso de ofício** contra decisão da Delegacia de Julgamento em Fortaleza que decidiu no sentido de julgar a impugnação procedente em parte, para manter o crédito tributário correspondente ao lançamento relativo à DI nº 08/1575058-1, bem como para declarar nulos, por vício formal, os demais lançamentos de que trata o Auto de Infração, exonerando o sujeito passivo dos respectivos créditos tributários, no montante de R\$4.481.189,77.

Versa o processo sobre a exigência de multa pela cessão do nome da pessoa jurídica para a realização de operações de comércio exterior, prevista pelo artigo 33 da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007, com vistas ao acobertamento dos reais intervenientes ou beneficiários, no valor de R\$ 4.496.485,26, sob os fundamentos abaixo, sintetizados na decisão recorrida:

De acordo com a descrição dos fatos contida no Auto de Infração, a exação consiste na aplicação de penalidade pecuniária por cessão do nome da pessoa jurídica com o objetivo de acobertar os reais beneficiários de diversas operações de importação. A fiscalização informa que a empresa HSA Logística Internacional Ltda., doravante denominada apenas HSA, registrou as Declarações de Importação (DI) “constantes no anexo 04, no ano de 2007, todas com adquirentes declarados, conforme coluna respectiva.”

Aduz que, em 29/01/2009, foi instaurado Procedimento Especial de Fiscalização, com base na Instrução Normativa SRF nº 228/2002, ao final do qual foi feita representação fiscal propondo a declaração de inaptidão da inscrição da empresa HSA no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ), em virtude de interposição fraudulenta presumida, com base no art. 23, inciso V, § 2º, do Decreto-

lei nº 1.455/1976, c/c art. 81, § 1º, da Lei nº 9.430/1996, ambos com redação dada pela Lei nº 10.637/2002. A inscrição da empresa importadora no CNPJ foi declarada inapta, nos termos do Ato Declaratório Executivo (ADE) nº 14, de 18 de outubro de 2011 (fls. 146-147).

A autoridade fiscal faz alusão ao relatório de Procedimento Especial de Fiscalização, ressaltando que o seu teor integra a descrição dos fatos motivadores da multa aplicada, e ao parecer que subsidiou o julgamento administrativo da impugnação contra a proposta de inaptidão (fls. 73-105 e 108-144).

O autuante acrescenta que o artigo 11 da Instrução Normativa SRF nº 228/2002 determina que, concluído o procedimento especial, aplicar-se-á a pena de perdimento das mercadorias objeto das operações correspondentes nos termos do art. 23, inciso V, do Decreto-lei nº 1.455/1976, na hipótese de ocultação do verdadeiro responsável pelas operações, caso descaracterizada a condição de real adquirente ou vendedor das mercadorias, ou de interposição fraudulenta, nos termos do § 2º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976, em decorrência da não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.

Consta do relatório que *“todas as DIs registradas pela autuada no período estão sujeitas à aplicação da pena de perdimento, penalidade que será aplicada por atos administrativos a parte”*. O agente fiscal afirma ainda que: *“as DIs relacionadas no anexo 04 tiveram seus respectivos adquirentes declarados, pode-se dizer que a autuada cedeu seu nome para a realização das operações de comércio exterior”*, sustentando que a situação se amolda ao disposto no art. 33 da Lei nº 11.488/2007. Nas fls. 167-183 é apresentada a relação das Declarações de Importação objeto da autuação.

Por fim, conclui que, as irregularidades constatadas caracterizam interposição fraudulenta de pessoas, restando comprovado que a empresa HSA agiu como prestanome em diversas operações de importação, dentre as quais aquelas indicadas no *“Anexo 4”*, em que teria ficado patente o interesse das empresas ali relacionadas na aquisição das mercadorias importadas, configurando a cessão de nome para realização das operações. É informado ainda que foi lavrada Representação Fiscal para Fins Penais.

A interessada apresentou impugnação, alegando, em síntese, preliminarmente: a) nulidade por cerceamento do direito de defesa, b) nulidade da representação fiscal para fins de inaptidão do CNPJ, c) nulidade do procedimento fiscal por parcialidade, d) irregularidade na emissão da representação fiscal para fins penais, e e) irregularidade no demonstrativo de apuração do montante de devido (cerceamento de defesa); e, no mérito: i) regularidade das importações por conta e ordem; e ii) *bis in idem*.

O julgador da DRJ entendeu que o auto de infração não atenderia plenamente ao disposto no art. 10, inciso III do Decreto nº 70.235/1972 e no art. 50, inciso II e § 1º da Lei nº 9.784/1999 para a grande parte das importações autuadas, excepcionando somente operação objeto da Declaração de Importação (DI) nº 08/1575058-1, nos seguintes termos:

No caso em exame, dada a escassez de informações na descrição dos fatos do Auto de Infração, não há como saber com segurança o que de fato pretendeu expressar a autoridade fiscal, o que, além do evidente prejuízo ao direito de defesa, impede a apreciação e julgamento da lide. No mais, a acusação fiscal se resume ao enunciado de que ocorreu *“cessão de nome para acobertamento dos reais interessados nas importações”* nas operações em causa, em cujas DIs estão identificados importador e adquirente, porém o Auto de Infração não explicita quais os fundamentos fáticos dessa conclusão. Ocorre que a ausência dessas informações na peça acusatória impossibilita compreender o que de fato foi constatado e se há ou

não a apontada infração, visto que são dados imprescindíveis para o exercício da defesa e o julgamento da lide por este órgão colegiado.

Na espécie dos autos, a fiscalização não se desincumbiu de seu ônus processual, porquanto, mesmo após exame percuciente da peça vestibular e seus anexos, persiste incompreensível a descrição dos fatos no que se refere a esses lançamentos. A narrativa existente na peça constitutiva da multa revela-se insuficiente para retratar os fatos efetivamente ocorridos, deixando-se de expor os motivos com base nos quais pretende, a autoridade fiscal, impor a penalidade. Subsiste, então, a indagação acerca do que realmente pode ter acontecido para levar a autoridade a enquadrar o caso como “cessão de nome para acobertamento dos reais interessados nas importações”, situação incompatível com o princípio da estrita legalidade, da motivação, do contraditório e da ampla defesa.

Em verdade, dado o grau de omissão existente no auto de infração, exceto no tocante à multa no valor de R\$ 15.295,49, referente à DI nº 08/1575058-1, registrada em 06/10/2008, conforme já esclarecido, impõe-se concluir, quanto aos lançamentos das demais multas, que o defeito detectado equivale a ausência de descrição dos fatos, de modo que os respectivos atos administrativos deixam de atender plenamente o requisito formal previsto no art. 10, inciso III, do Decreto nº 70.235/1972 e art. 50, inciso II e § 1º, da Lei nº 9.784/1999.

Recorreu-se de ofício dessa decisão, em virtude de o crédito tributário exonerado ser superior ao limite previsto no art. 34, inciso I, do Decreto nº 70.235/1972, com redação dada pela Lei nº 9.532/1997, c/c art. 1º da Portaria do Ministro da Fazenda nº 03, de 3 de janeiro de 2008.

Cientificada em 22/07/2015, a interessada apresentou recurso voluntário em 07/08/2015, alegando, em síntese:

- Os lançamentos objeto da DI nº 08/1575058-1 devem também ser cancelados em razão das mesmas nulidades acima apontadas pela DRJ para a outra parte do auto de infração.

- A multa do artigo 33 da Lei nº 11.488/2007 somente será aplicável 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”.

- O importador que ocultar terceiros deverá sofrer a multa de 10% (dez por cento) das operações acobertadas, se comprovar a origem, a transferência e a disponibilidade dos recursos empregados nessas operações, entretanto, se não comprovar a origem dos montantes utilizados na importação ou a sua capacidade econômica, ligada ou não ao fato em exame, terá o seu CNPJ declarado inapto. No entanto, isto não pode ocorrer de forma cumulada. Isso quer dizer que se 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.

É o relatório.

Voto

Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, Relatora

Tendo em vista que a decisão recorrida exonerou o sujeito passivo do pagamento de encargos de multa em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais), toma-se conhecimento do **recurso de ofício**, nos termos da Portaria MF nº 63/2017 (D.O.U de 10/02/2017) e da Súmula CARF nº 103.

A decisão recorrida exonerou o lançamento relativamente a quase todas importações autuadas, à exceção daquela objeto da DI nº 08/1575058-1, por vício na motivação e na descrição dos fatos do auto de infração, com base em criteriosa análise do Relator, que assim registrou em seu voto:

DA NULIDADE POR VÍCIO FORMAL DOS DEMAIS LANÇAMENTOS

Entretanto, à exceção do lançamento indicado no tópico anterior, o exame percuciente dos demais lançamentos consignados no auto de infração, revela vício atinente à descrição dos fatos que acarreta flagrante cerceamento do direito de defesa, sobre o que se discorrerá a seguir.

É que, de acordo com o auto de infração, o ilícito detectado consiste em “*cessão do nome da pessoa jurídica com o objetivo de acobertar o real beneficiário da operação*”, havendo sido aplicada a multa prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, em relação às “*DIs constantes no anexo 04*” (fl. 35).

Na conclusão, é suscitado, outrossim, que teria ocorrido “*interposição fraudulenta de pessoas, restando comprovado que ela [a impugnante] agiu como prestanome em diversas operações, dentre as quais aquelas constantes no Anexo 4, em que ficou patente o interesse e a aquisição dos bens pelas empresas ali relacionadas, caracterizando a cessão do seu nome para consecução das operações.*” (fl. 39).

Entretanto, no mesmo auto de infração, inusitadamente, é afirmado também que nas referidas DIs os adquirentes estão declarados: “*A autuada registrou as DIs constantes no anexo 04, no ano de 2007, todas com adquirentes declarados*” (fl. 35). Em outro trecho consta:

“*Verifica-se, contudo, que as DIs relacionadas no anexo 04 tiveram seus respectivos adquirentes declarados, pode-se dizer que a autuada cedeu seu nome para a realização das operações de comércio exterior*” (fl. 37).

Depreende-se que o aludido “*Anexo 04*” corresponde ao documento intitulado “*Relação de DIs Registradas*”, de fls. 167-183, única relação de DIs existentes nos autos, nas quais teria sido detectada a infração, mas que, diferente do que afirma a fiscalização, foram registradas nos anos de 2007 a 2009. Cada uma dessas DIs corresponde a um dos lançamentos relacionados às fls. 02-17, os quais estão identificados pelas respectivas datas de referência, que consistem nas datas dos fatos geradores (data de registro das DIs).

Salvo se existir erro na narração dos fatos e afastada qualquer lacuna interpretativa, diante da exiguidade de dados no auto de infração, existe uma contrariedade de informações, exurgido de pronto a dúvida de como se teria perpetrado a **interposição** mediante **fraude** ou **simulação** e a consequente cessão de nome para **acobertar** os reais intervenientes nas operações de importação, pois a autoridade fiscal assevera que os adquirentes estão expressamente indicados nas próprias Declarações de Importação apresentadas ao órgão aduaneiro.

Diante dessa hesitação e sem esclarecimentos adicionais, partindo-se da premissa de que “*as DIs relacionadas no anexo 04 tiveram seus respectivos adquirentes declarados*”, soa incongruente concluir que a autuada cedeu seu nome para a realização das operações de comércio exterior com o objetivo de acobertar os reais beneficiários das operações, porquanto estes não estariam acobertados, já que foram declarados nas DIs.

(...)

Sob essa perspectiva, a nota característica da interposição mediante fraude ou simulação, em operações de comércio exterior, e da consequente cessão de nome para acobertar terceiros, reside precisamente no fato de a operação ser realizada por uma pessoa para encobrir a outra que, de fato, é a real adquirente da mercadoria estrangeira, sem que tal fato seja declarado ao Fisco, limitando-se, a função do importador, a constar apenas nominalmente nos documentos necessários ao despacho aduaneiro, quando de fato há outro interessado oculto na operação.

(...)

Esquadrinhando-se a narração contida na peça exordial, visando conferir-lhe algum sentido lógico, com o escopo de desvendar a realidade fática do caso em apreço, percebe-se que a autoridade fiscal faz alusão ao Relatório de Procedimento Especial de Fiscalização, instaurado em 29/01/2009, afirmando que esse documento integra a descrição dos fatos. Impelido pela dúvida, passa o julgador a compulsar o citado relatório e ainda o Parecer exarado em decorrência da impugnação apresentada pela empresa HSA contra a proposta de inaptidão de sua inscrição no CNPJ, com vista a verificar se tais documentos suprem a lacunosa descrição dos fatos (fls. 73-144).

(...)

Afora a citada DI, verifica-se que o mencionado relatório e o respectivo parecer dizem respeito a operações de importação diversas das que são objeto do presente processo.

Assim, percebe-se que, à exceção da DI nº 08/1575058-1, as demais operações de importação em causa não foram objeto do Procedimento Especial de Fiscalização e, por conseguinte, não chegaram a ser especificamente examinadas nos referidos Relatório e Parecer. Assim, no tocante às demais DIs, observa-se que nenhum texto consta no auto de infração a título de descrição dos fatos, existindo unicamente os demonstrativos de cálculo dos respectivos créditos tributários.

Nos aludidos documentos verifica-se que em algumas das importações examinadas naquele procedimento especial, declaradas como sendo por conta própria, a irregularidade detectada consistiu na ocultação, mediante fraude ou simulação, do sujeito passivo, real adquirente da mercadoria de procedência estrangeira, o qual chegou a ser identificado pela fiscalização, nos termos do art. 23, inciso V, do Decreto-lei nº 1.455/1976, acrescido pela Lei nº 10.637/2002.

Em outras operações, concluiu-se pela existência de interposição fraudulenta, por força da presunção legal prevista no § 2º da mesma disposição legal, incluído pela Lei nº 10.637/2002, haja vista a empresa HSA, apesar de intimada, não ter comprovado a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas operações, o que motivou a declaração de inaptidão da inscrição no CNPJ.

(...)

Pode-se afirmar, então, que nem o Relatório de Procedimento Especial de Fiscalização nem o correspondente Parecer se pronunciaram especificamente sobre as demais DIs e as constatações gerais exaradas naqueles documentos não são suficientes para elucidar a aventada irregularidade acaso existente nessas importações. Ademais, o fato de importador e adquirente estarem expressamente identificados nas DIs em exame, como atesta a fiscalização, é, em princípio, inconciliável com a afirmação genérica de que haveria ilicitude em razão daquele haver cedido seu nome para acobertar terceiros.

Não se pode, à obviedade, aplicar as conclusões do citado procedimento indiscriminadamente a todas as operações de importação da empresa HSA sem que fique demonstrada a ocorrência de interposição fraudulenta em cada uma delas, seja de forma direta, seja por meio da presunção legal.

Assim, mesmo os citados documentos não são aptos a esclarecerem a obscura questão levantada no auto de infração, porquanto, no tocante às demais DIs, a fiscalização não utilizou a presunção legal como fundamento para a conclusão acerca da interposição fraudulenta e sequer cogitou que a empresa descumprira suposta intimação para comprovar a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas importações.

De outra banda, é ininteligível a asserção de que tenha havido ocultação nas importações em causa, pois a própria autoridade fiscal afirma que os adquirentes foram declarados nas DIs e, por outro lado, não chegou a ser cogitada a hipótese de falsidade dessa declaração, o que somente reforça a incerteza sobre o real significado do fato narrado no auto de infração.

Observe-se que no citado Relatório de Procedimento Especial consta que também houve importações por conta e ordem de terceiros e que há DIs em que os adquirentes foram expressamente declarados, tendo sido exibidos alguns contratos, naquela ocasião, sem que tenha sido apontada alguma infração em relação a essas importações. Por isso mesmo não se pode descartar a hipótese de que as demais operações de apontadas no auto de infração consistiram em importações por conta e ordem de terceiros ou importação por encomenda, espécies de interposição permitidas pela legislação.

(...)

Diante da inexistência de informações mínimas, no Auto de Infração, sobre as circunstâncias necessárias à caracterização do ilícito imputado ao sujeito passivo e da ausência dos motivos que arrimam a ilação fiscal, determinantes para aplicação da multa, ficam, o julgador e a defendente, na área de conjecturas e suposições.

(...)

Enfim, é em vão o esforço investigativo na tentativa de minorar a falta de clareza em que é vazada a descrição dos fatos dos lançamentos ora apreciados, que não permitem inferir quais os aspectos essenciais atinentes à infração imputada ao sujeito passivo, tal como sua conduta, e demais elementos indispensáveis ao exercício do contraditório e da ampla defesa.

Como se vê, a decisão recorrida é bastante clara quanto à caracterização da deficiência de motivação no auto de infração, devendo ser mantida por seus próprios fundamentos, negando-se provimento ao **recurso de ofício**.

Atendidos aos requisitos de admissibilidade, toma-se conhecimento do **recurso voluntário**.

Relativamente à DI nº 08/1575058-1, também é irretocável o Acórdão de primeira instância que concluiu pela rejeição dos argumentos aduzidos pela então impugnante em preliminar e no mérito. Em conformidade com o art. 50, §1º da Lei nº 9.784/99, como fundamentos de decidir, adoto o seu excelente voto condutor, proferido pelo Relator José Fernando Costa D'Almeida nos seguintes termos:

No que concerne ao lançamento da multa no valor de **R\$ 15.295,49**, com data de referência de **06/10/2008**, relativo à **DI nº 08/1575058-1**, fls. 10 e 28, não prospera a preliminar de nulidade suscitada pela defendente, haja vista a indicação expressa, na peça exordial, do enquadramento legal específico da exação, nele incluído a disposição legal que tipifica a infração, acompanhado da descrição do fato apontado como ilícito, logrando assim expor com precisão a motivação da exigência tributária, de forma explícita, clara e congruente, conforme determina o arts. 2º e 50, § 1º, da Lei nº 9.784/1999.

Observe-se que, no tópico do Auto de Infração reservado à descrição dos fatos, a autoridade fiscal faz alusão expressa ao **Relatório de Procedimento Especial de Fiscalização**, instaurado em 29/01/2009, o qual traz as informações detalhadas da infração, cujo teor integra os fundamentos fáticos da autuação, bem com ao **Parecer** produzido no julgamento administrativo da impugnação da autuada contra a inaptidão do CNPJ, documentos que estão anexados aos autos, às fls. 73-105 e 108-145.

À simples leitura do auto de infração e dos citados Relatório e Parecer, identificam-se os fatos detectados especificamente em relação à importação processada com base na referida DI, os quais estão narrados com meridiana clareza às fls. 95-97, conduzindo à conclusão fiscal acerca da infração imputada à litigante, que consiste na cessão de nome em operação de importação para acobertar terceiros. Assim, a descrição dos fatos e fundamentação legal, relativa à multa acima indicada, consta explicitamente no Relatório de Procedimento de Fiscal que integra o Auto de Infração.

Nesse sentido, a autoridade fiscal assevera haver sido descaracterizada a condição de real adquirente da mercadoria, relativamente à empresa HSA, a qual teria agido apenas como presta-nome em importação de interesse da Empresa Brasileira de Acetatos Embracet Ltda., doravante identificada apenas por Embracet, a verdadeira compradora dos bens importados.

(...)

DO EXAME DAS PROVAS APRESENTADAS PELAS PARTES Observe-se que o procedimento especial de fiscalização, que originou a presente autuação, embora iniciado em 2009, teve por objeto o exame da regularidade de diversas importações ocorridas entre 2006 e 2009 (fls. 73-105).

Neste tópico examina-se uma única importação (DI nº 08/1575058-1, de 06/10/2008), dentre aquelas fiscalizadas, na qual foi constatada a ocultação, mediante fraude ou simulação, do sujeito passivo, real adquirente da mercadoria de procedência estrangeira, o qual chegou a ser desvendado pela fiscalização (art. 23, inciso V, do Decreto-lei nº 1.455/1976, acrescido pela Lei nº 10.637/2002). Logo, não se trata de aplicação da presunção legal prevista no § 2º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455/1976, incluído pela Lei nº 10.637/2002, fundada na falta de comprovado a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas operações.

Conquanto a impugnante sustente que a operação em causa consista em importação direta, realizada com seus próprios recursos e que seria a única e exclusiva adquirente das mercadorias, não logrou apresentar nenhum elemento de prova que pudesse confirmar essa alegação. A autoridade fiscal, por sua vez, desincumbiu-se do ônus da prova, demonstrando, de modo inequívoco, a ocorrência da hipótese descrita em lei, tipificada como infração, apta a autorizar a incidência da penalidade.

Com efeito, restou comprovado que a citada importação foi realizada com recursos da empresa Embracet, a real adquirente das mercadorias. A citada empresa realizou duas transferências bancárias (TED), de valores que foram utilizados para liquidação cambial pela empresa HSA (fls. 335-336). Além disso, ficou demonstrado que o produto importado foi objeto de Nota Fiscal de Entrada e de Nota Fiscal de Saída, emitidas na mesma data, tendo esta, como destinatário a Embracet, revelando, assim, que já havia definição prévia do destino da mercadoria (fl. 349-350).

Desse conjunto probatório depreende-se que a HSA cedeu seu nome para promover a importação de interesse da empresa Embracet, de modo a acobertar a real beneficiária da operação, mantendo-a oculta como sujeito passivo da obrigação tributária relativa à importação, esquivando-se de informar ao Fisco na DI a existência dessa empresa, de modo a que fosse submetida ao controle aduaneiro e à fiscalização tributária (vide DI de fls.

371-373).

Ademais, a configuração da infração independe de ter ou não havido redução do pagamento de tributos na importação ou nas etapas seguintes à importação, sendo desnecessária a prévia verificação do cumprimento das obrigações tributárias de cada um dos envolvidos, a uma, porque a lei que tipifica a infração, não exige como elemento do tipo a falta de pagamento de tributos, bastando a demonstração da ocorrência da cessão de nome para acobertar terceiros; a duas porque, como visto no tópico anterior, o ilícito atine também ao controle aduaneiro das importações, o que, por si só, é suficiente para caracterizar a infração, independente de eventual repercussão tributária.

Assim, as irregularidades constatadas caracterizam cessão de nome na operação de comércio exterior, restando cristalinamente comprovado que a empresa HSA agiu como presta-nome na referida importação que, de fato, foi realizada pela empresa Embracet.

O cerne da simulação está no fato de a empresa HSA haver declarado a importação como sendo por conta própria, omitindo ao Fisco que, em verdade, se realizou para terceira empresa (Embracet), por conta e ordem desta, quando estava legalmente obrigada a prestar essas informações, desatendendo os requisitos e condições legais. Ao contrário, a HSA chegou a declarar expressamente na DI que era a própria adquirente da mercadoria, mantendo oculta a empresa Embracet (fls. 371-373).

De todas essas evidências, deflui claro que, embora a HSA tenha se declarado como importadora por conta e risco próprios, a sua atuação se deu como prestadora de serviços em importação por conta e ordem da empresa Embracet, a real beneficiária e interessada na importação, o que expressa a conduta dolosa na prática da infração.

Esse conjunto probatório, é óbvio, deve ser cotejado com elementos contrários eventualmente trazidos pelas impugnantes e, dessa contraposição, no presente caso, resulta que a prova produzida pela fiscalização se inclina favoravelmente ao direito reclamado pelo Fisco devendo, assim, prevalecer, uma vez que nenhuma outra prova a veio ilidir. Com efeito, **a defesa não apresentou nenhuma contra-prova, seja ela qual for, que atestasse a regularidade da importação e destituisse a conclusão do relatório fiscal.** Assim, subsiste o vigor da prova trazida aos autos pela fiscalização, que não cedeu diante dos argumentos aduzido pelas litigante. Assim, rejeita-se a nulidade por vício material, suscitada pela HSA.

Perfilhado todo esse raciocínio, não emerge dúvida acerca das hipóteses elencadas nos incisos do art. 112 do CTN, que justifique a aplicação deste artigo para elidir a imposição da multa.

Portanto, diante dos fatos descritos, arrimados no conjunto probatório que instrui os autos, conclui-se pela ocorrência de cessão de nome na importação para acobertamento de operações de terceiros, infração punível com a multa prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007.

Em matéria de infrações administrativas no âmbito aduaneiro, a pessoa física ou jurídica pode ser punida como agente direto, que praticou a ação ilícita ou incorreu na omissão ilícita, ou como "responsável" pela infração, nos termos dos arts. 94 e 95 do Decreto-lei nº 37/66, abaixo transcritos:

Art. 94 - Constitui infração toda ação ou omissão, voluntária ou involuntária, que importe inobservância, por parte da pessoa natural ou jurídica, de norma estabelecida neste Decreto-Lei, no seu regulamento ou em ato administrativo de caráter normativo destinado a completá-los.

(...)

Art. 95 - Respondem pela infração:

I - conjunta ou isoladamente, quem quer que, de qualquer forma, concorra para sua prática, ou dela se beneficie;

II - conjunta ou isoladamente, o proprietário e o consignatário do veículo, quanto à que decorrer do exercício de atividade própria do veículo, ou de ação ou omissão de seus tripulantes;

III - o comandante ou condutor de veículo nos casos do inciso anterior, quando o veículo proceder do exterior sem estar consignada a pessoa natural ou jurídica estabelecida no ponto de destino;

IV - a pessoa natural ou jurídica, em razão do despacho que promover, de qualquer mercadoria.

V- conjunta ou isoladamente, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora. (Incluído pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

VI - conjunta ou isoladamente, o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora. (Incluído pela Lei nº 11.281, de 2006)

No caso sob estudo, trata-se da possibilidade de cumulação da *multa por cessão de nome*, veiculada pelo artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, com a *multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria em face da ocultação do sujeito passivo na importação mediante fraude ou simulação*, prevista no art. 23, V, §§1º e 3º do Decreto-lei nº 1.455/76:

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.

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

(...)

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

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

(...)

§ 3º As infrações previstas no **caput** serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010)

No caso da infração por *ocultação do sujeito passivo na importação mediante fraude ou simulação*, como não está expresso no art. 23, V do Decreto-lei nº 1.455/76, o agente direto da infração deve ser deduzido da conduta coibida por esse dispositivo, qual seja, a ocultação do sujeito passivo, daí se concluindo que o agente direto dessa infração é o *importador ostensivo*, que é quem efetivamente pratica a ação de "ocultar" o verdadeiro sujeito passivo na importação, sem prejuízo de outras pessoas poderem também responder por essa infração com fundamento do art. 95 do Decreto-lei nº 37/66, em especial, o adquirente da mercadoria na importação por sua conta e ordem ou o encomendante predeterminado, se for o caso.

Ocorre, no entanto, que na hipótese da aplicação da pena de perdimento às mercadorias, em que a fiscalização logra êxito em encontrá-las, não obstante o agente direto da infração prevista no art. 23, V do Decreto-lei nº 1.455/76 seja mesmo o importador ostensivo, como se disse acima, sendo a ele aplicada a penalidade, quem pode acabar ao final suportando o efeito dessa penalidade é o importador oculto - real adquirente da mercadoria no exterior, que será privado do seu uso e gozo.

Nessa esteira, é que o legislador ordinário optou por inserir no ordenamento jurídico a multa prevista no art. 33 da Lei 11.488/2007 com intuito de penalizar concretamente a conduta irregular do *importador ostensivo*, que cedeu seu nome a outrem, eis que ele poderia restar sem punição na hipótese de aplicação da pena de perdimento às mercadorias.

Com efeito, no caso da infração por *cessão de nome*, consta consignado no art. 33 da Lei nº 11.488/2007 que o agente direto da infração é a "A pessoa jurídica que ceder seu nome (...)", que é o *importador ostensivo*, sem prejuízo, obviamente, de outras pessoas poderem figurar no polo passivo do auto de infração com base no disposto no art. 95 do Decreto-lei nº 37/66, se for o caso.

Assim, independentemente de qualquer juízo de valor acerca do fato de o importador ostensivo ser duplamente penalizado, entendo que a segunda multa, por *cessão de nome*, foi criada pelo legislador ordinário para conviver com a pena de perdimento das mercadorias e, em consequência, também a multa que lhe substitui, o que veio a se confirmar com a interpretação veiculada no art. 727, §3º do Regulamento Aduaneiro/2009, abaixo transcrito:

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).

§1ºA 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).

§2ºEntende-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.

§3ºA 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).

Nesse sentido, este Colegiado já decidiu, por unanimidade, no Acórdão nº 3402-003.008– 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, de 26 de abril de 2016, sob a relatoria do Ilustre Conselheiro Antonio Carlos Atulim, no sentido de que a multa por cessão de nome não prejudica a aplicação da pena de perdimento ou a multa substitutiva ao perdimento.

Dessa forma, como no presente processo restou configurada a autoria e a materialidade da infração caracterizada pela cessão de nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiro, não pode o julgador administrativo afastar a penalidade correspondente.

Acompanho, em tese, o ensinamento da recorrente no sentido de que:

a) na hipótese de *interposição fraudulenta presumida* pela não comprovação da origem dos recursos, cabe a propositura da aplicação da pena de perdimento da mercadoria (ou a multa equivalente ao seu valor aduaneiro) juntamente com a proposta de inaptidão da inscrição no CNPJ; e

b) na hipótese de *interposição fraudulenta comprovada*, cabe a pena de perdimento cumulada com a multa por cessão de nome.

Inclusive foi decidido nesse mesmo sentido no Acórdão nº 3102-001.703 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária¹, de 29 de janeiro de 2013, sob voto condutor do Conselheiro Ricardo Paulo Rosa. Também este Colegiado, por unanimidade de votos, adotou esse entendimento no Acórdão nº 3402-004.882 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, de 31 de janeiro de 2018, sob excelente voto da Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz².

No entanto, no presente caso concreto, a situação é um pouco diferente.

No procedimento especial de fiscalização apurou-se, para algumas importações, a *interposição fraudulenta comprovada*, e para outras, a *interposição fraudulenta presumida*, conforme já havia alertado o julgador *a quo*³, sendo que, no caso específico da DI nº 08/1575058-1, ora sob discussão, verificou a fiscalização que ocorreu a **interposição fraudulenta comprovada** com ocultação da adquirente *Empresa Brasileira de Acetatos Embracet Ltda*, razão pela qual foi correta a exigência da multa por cessão de nome em vez da proposta de inaptidão da inscrição do CNPJ em relação à referida importação.

O fato de a recorrente ter sido submetida a procedimento para declaração de inaptidão da inscrição no CNPJ em face de outras importações, para as quais restou configurada a *interposição fraudulenta presumida*, é questão fora do âmbito deste recurso voluntário, que trata tão somente da DI nº 08/1575058-1.

Assim, pelo exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário e de negar provimento ao recurso de ofício.

¹ Ementa:

(...)

CESSÃO DO NOME. MULTA DE 10% DO VALOR DA OPERAÇÃO. INAPTIDÃO. MULTA DE CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO. CUMULATIVIDADE. RETROAÇÃO BENIGNA. IMPOSSIBILIDADE.

Na aplicação da multa de dez por cento do valor da operação, pela cessão do nome, conforme artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, não será proposta a inaptidão da pessoa jurídica, sem prejuízo da aplicação da multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, pela conversão da pena de perdimento dos bens. Descartada hipótese de aplicação da retroação benigna prevista no artigo 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional por tratarem-se de penalidades distintas.

(...)

² Ementa:

(...)

MULTA DO ARTIGO 33 DA LEI N.º 11.488/2007. CESSÃO DE NOME. INAPLICABILIDADE NO CASO DE INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA PRESUMIDA.

A multa do artigo 33 da Lei 11.488/2007 não se aplica nos casos da interposição presumida em razão da não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados, constante do § 2º do artigo 23 do Decreto-Lei n.º 1.455/1976, a qual se aplica a inaptidão da inscrição no CNPJ.

(...)

³ Decisão recorrida:

(...)

Nos aludidos documentos verifica-se que em algumas das importações examinadas naquele procedimento especial, declaradas como sendo por conta própria, a irregularidade detectada consistiu na ocultação, mediante fraude ou simulação, do sujeito passivo, real adquirente da mercadoria de procedência estrangeira, o qual chegou a ser identificado pela fiscalização, nos termos do art. 23, inciso V, do Decreto-lei nº 1.455/1976, acrescido pela Lei nº 10.637/2002.

Em outras operações, concluiu-se pela existência de interposição fraudulenta, por força da presunção legal prevista no § 2º da mesma disposição legal, incluído pela Lei nº 10.637/2002, haja vista a empresa HSA, apesar de intimada, não ter comprovado a origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas operações, o que motivou a declaração de inaptidão da inscrição no CNPJ.

(...)

Processo nº 11128.724700/2012-15
Acórdão n.º **3402-005.243**

S3-C4T2
Fl. 530

(assinatura digital)

Maria Aparecida Martins de Paula - Relatora