



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

Processo nº 11131.000177/2007-11
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-003.671 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de dezembro de 2016
Matéria INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. OCULTAÇÃO REAL ADQUIRENTE.
Recorrente SPIN COMERCIAL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 21/09/2004 a 01/12/2005

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS

Sendo classificada a importação por conta e ordem de terceiros com fulcro na documentação acostada aos autos pela fiscalização, em especial o contrato firmado entre a importadora ostensiva e a importadora efetiva, resta comprovada a interposição fraudulenta nos termos o artigo 23, do Decreto-lei nº 1.455/76, com redação dada pela Lei nº 10.637/2002.

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

Uma vez que os documentos da importação foram acostados aos autos e que a Recorrente teve acesso a eles antes de sua manifestação em diligência, não cabe se falar em nulidade por cerceamento de defesa.

NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DA FORMALIDADE PRÉVIA PARA A CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO EM MULTA. INEXISTÊNCIA.

É necessária a prévia verificação pela fiscalização da impossibilidade de apreensão da mercadoria sujeita a pena de perdimento, em razão de sua não-localização ou consumo ou transferência a terceiros, para a aplicação da penalidade pecuniária de conversão da pena de perdimento (art. 73 da Lei nº 10.833/2003 e art. 23, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976).

A fiscalização comprovou que houve a revenda das mercadorias importadas pela importadora ostensiva para a importadora efetiva, em decorrência da própria configuração da importação por conta e ordem de terceiro. Confirmada, portanto, a condição para a conversão da pena de perdimento em multa.

ILEGITIMIDADE PASSIVA. DEMONSTRAÇÃO DO INTERESSE COMUM.

A responsabilidade solidária da empresa como real adquirente das mercadorias está devidamente respaldada nos autos e na legislação específica, tendo sido comprovada a efetiva ocorrência de importação por conta e ordem de terceiros, simulada pela documentação que respaldou a importação (art. 95, V, Decreto-lei n.º 37/1966).

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. MULTA EQUIVALENTE AO PERDIMENTO. CESSÃO DE NOME. MULTA DE 10%.

Configurada a materialidade da infração aduaneira veiculada pelo art. 23, V, §§1º e 3º do Decreto-lei nº 1.455/76, não há como se afastar a aplicação da penalidade respectiva ao seu agente direto e aos responsáveis pela infração na forma da lei.

A previsão da multa por cessão de nome, veiculada pelo artigo 33 da Lei nº 11.488/2007, não prejudica a aplicação da pena de perdimento ou a multa que lhe substitui. A referida multa foi criada pelo legislador ordinário para conviver com a pena de perdimento das mercadorias e, em consequência, também com a multa que lhe substitui.

Recurso Voluntário Negado

Crédito Tributário Mantido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário da empresa SPIN COMERCIAL LTDA e, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário da empresa COTIA TRADING S/A. Vencidos os Conselheiros Rodolfo Tsuboi, Thais de Laurentiis Galkowicz, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto. Designada a Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula. O Conselheiro Rodolfo Tsuboi participou do julgamento em substituição ao Conselheiro Diego Diniz Ribeiro, que se declarou impedido.

(Assinado com certificado digital)

Antonio Carlos Atulim - Presidente

(Assinado com certificado digital)

Maysa de Sá Pittondo Deligne - Relatora

(Assinado com certificado digital)

Maria Aparecida Martins de Paula - Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Carlos Atulim, Jorge Freire, Diego Diniz Ribeiro, Waldir Navarro Bezerra, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Carlos Augusto Daniel Neto e Rodolfo Tsuboi.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração para a cobrança de multa proporcional ao valor aduaneiro decorrente da conversão da pena de perdimento de mercadorias, lavrada em razão da ocultação do real adquirente das mercadorias importadas, a empresa SPIN COMERCIAL LTDA., pela importadora ostensiva COTIA TRADING S/A. Ambas empresas foram autuadas, na condição de solidárias, com fulcro no art. 124, I, do Código Tributário Nacional.

A autuação decorreu da iniciativa da Alfândega do Porto de Vitória, que detectou indícios de que a empresa SPIN seria a real adquirente de mercadorias importadas por distintas empresas, dentre as quais a acima mencionada. Por conseguinte, foi instaurado procedimento especial de fiscalização na forma da Instrução Normativa n.º 228/2002 contra a SPIN para a verificação da origem dos recursos aplicados nas operações.

Em conformidade com o Termo de Constatação (fls. 10/19 do processo eletrônico), a autuação foi lavrada em face da interposição fraudulenta comprovada, decorrente dos seguintes indícios e documentos, sintetizados no relatório da decisão de primeira instância:

- "• **Vinculação entre a SPIN e a fornecedora estrangeira MI INTERNATIONAL**, inclusive sendo detectado parentesco entre os sócios destas (fls. 8 — 9) - Aduz que tais importações foram advindas do fornecedor estrangeiro MI INTERNATIONAL (MI), cujo vice-presidente, Sr. Antonio José Costa Ulna Gioia, é tio do Sr. Luiz Alberto Fonseca Filho, sócio formal majoritário da SPIN, o que indica vinculação entre fornecedor estrangeiro e o adquirente das mercadorias (vide fls. 168 — 172 e 200 — 224);*
- **Exclusividade de fornecimento à SPIN no mercado nacional pelo exportador estrangeiro MT INTERNATIONAL** (fls. 9) — Destaca-se o contrato de exclusividade de vendas existente entre a MI e a SPIN (vide fls. 30-43 e 112-167);*
- Acordo comercial firmado entre a SPIN e a COTIA pelo qual a SPIN contrata a COTIA para "processar importações" (fls. 44-54) - **As cláusulas do acordo comercial de fls. 44-47, firmado entre a SPIN e a COTIA, demonstram a condição da SPIN como mandante das importações processadas pela COTIA** (SPIN como responsável por todas as consequências futuras possíveis dessas importações);*
- **Elementos de inidoneidade de faturas**; divergências entre assinaturas da signatária Gina Perez (fls. 173 - 179) e o signatário das faturas 250030 e 30030 (MI INTERNATIONAL), que instruíram as DI's 04/0948641-2 e 04/1117210-1 (11s. 170 e 172), foi o sócio minoritário da SPIN, Sr. Marco Spíndola, também diretor da MI (vide fls. 168— 199);*
- **Notas fiscais de "venda" de mercadorias da COTIA à SPIN** - As fls. 11-13, a fiscalização expõe as características das operações de venda de diversos produtos onde destaca **incompatibilidade entre o preço de venda e o custo dos produtos importados**.*
- **Não recolhimento de IPI e ocultação da condição de estabelecimento equiparado a industrial** (fls. 13-15) - Com base no art. 9º do Decreto nº 4.544, de 2002, os autuantes aduzem que a autuada SPIN é equiparada a industrial, o que a obriga a escriturar Livro Registro de Apuração do IPI, emitir nota fiscal de venda com destaque do IPI, bem como as demais obrigações, inclusive o recolhimento do IPI, o que não ocorreu." (fls. 1.237/1.238)*

Após a apresentação de Impugnação Administrativa pelas duas empresas, o processo foi convertido em diligência para Resolução n.º 1.169 (fls. 836/841) questionando à autoridade preparadora da autuação:

"a) a respeito do resultado do procedimento especial de fiscalização citado na descrição dos fatos dos autos e no Termo de Constatação nº 01/2007, notadamente quanto à verificação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados nas operações de importações, inclusive anexando a este processo o respectivo relatório final de procedimento especial de fiscalização, e em sendo o caso, procedendo ao lançamento complementar;

b) se o procedimento especial ocorreu apenas sobre a SPIN COMERCIAL LTDA ou se também ocorreu sobre a COTIA TRADING S/A, e neste caso, informar qual foi o resultado, anexando a este processo o respectivo relatório final de procedimento especial de fiscalização." (fl. 840)

Em resposta à diligência foi proferida Informação Fiscal (fls. 847/854) na qual foi anexado o trecho pertinente do relatório final do procedimento especial de fiscalização, que teria evidenciado a não comprovação da origem dos recursos utilizados nas operações de comércio exterior "pela constatação de saldo credor ("estouro de caixa") na conta Caixa dos Livros Razão apresentados pela empresa, pela não comprovação da origem no recebimento de vendas, por vendas realizadas pelo prego de custo, por irregularidades na contabilização de pagamentos efetuados a fornecedores, além das evidências de existência de interposta pessoa no quadro societário da SPIN COMERCIAL." (fl. 848)

Quanto à informação relativa ao procedimento especial sobre a COTIA, foi indicado na informação fiscal que:

"No presente caso, conforme informado pela SPIN (fls. 108/110) e confirmado pela COTIA (fls. 310/609) os recursos empregados nas importações foram supridos ao importador (COTIA) pela SPIN após o desembaraço aduaneiro das mercadorias, sendo que na maioria dessas operações (Demonstrativo de Repasses SPIN / COTIA — fls. 1.098/99) o fechamento do contrato de câmbio com o fornecedor estrangeiro coincide com o repasse de recursos feito pela SPIN à COTIA, a título de pagamento de compra de mercadorias no mercado interno, após o vencimento consignado nas respectivas notas fiscais.

Por exemplo, em 18/05/2005 (fls. 109 e 572) a SPIN efetuou uma transferência de R\$ 102.099,68 5 COTIA a título de pagamento das notas fiscais nº 53475, 53746 e 57530, cujo último vencimento teria sido em 21/01/2005 (fls. 59, 60, 64 e 65). Nesse mesmo dia a COTIA celebrou o contrato de câmbio nº05/08316 referente à compra de US\$ 41.167,76, equivalente à R\$ 101.663,78, para pagamento das mercadorias importadas ao amparo das DI nº 04/0948641-2 e 04/1321033-7 (fls. 489/514 e 549/569).

Ressalte-se que, conforme já demonstrado às fls. 225, 226, 228 e 230, as notas fiscais nº 53475, 53746 e 57530 documentam a transferência formal à SPIN das mercadorias importadas ao amparo das DI nº04/0948641-2 e 04/1321033-7 (fls. 489/514 e 549/569).

Dessa forma, no presente caso, é irrelevante que a COTIA tenha ou não sido submetida a procedimento especial para comprovar a origem, disponibilidade e transferência de recursos utilizados em suas operações de comércio exterior. Pois, os recursos empregados nas importações aqui tratadas foram supridos pela SPIN e em face dessa empresa foi realizado procedimento fiscal especial de fiscalização.
(...)

A ocultação do efetivo adquirente de mercadorias em operações de importação comprova-se por diversos meios de provas, sendo o adiantamento de recursos para custeio da importação pelo efetivo adquirente ao importador formal apenas um deles." (fl. 849/850 - grifei)

Informou que a empresa COTIA é beneficiária da FUNDAP da Lei n.º 2.508/1970 (fl. 852), conforme igualmente informado pela empresa SPIN em sua impugnação.

Por fim, a fiscalização informou que os valores autuados no presente Auto de Infração relativos à DI nº 05/1305572-4 deveriam ser excluídos, vez que esta DI foi cancelada e substituída por outra que foi objeto de autuação distinta.

Após as manifestações das autuadas quanto à Informação Fiscal e em análise deste documento e das Impugnações apresentadas, a autoridade julgadora *a quo* entendeu por julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir apenas os valores aduaneiros relativos à DI nº 05/1305572-4 (R\$ 272.585,68, não sujeito ao recurso de ofício). O julgado foi ementado nos seguintes termos:

"ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 21/09/2004 a 01/12/2005

LEGITIMIDADE PASSIVA. SUJEITO PASSIVO SOLIDÁRIO.

Constatado que importador e adquirente tinham interesses comuns na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, ou seja, a importação de mercadorias, ambas, de forma solidária, devem compor pólo passivo do lançamento de ofício.

ALEGAÇÃO DE CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA.

Não se constata cerceamento de direito de defesa se verificado o cumprimento de todas as formalidades inerentes à ciência e garantia da apresentação de impugnação tal como previstas na legislação.

BASE DE CALCULO. CANCELAMENTO DE DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO.

Constatado que uma declaração de importação que compunha a base de cálculo do lançamento original foi cancelada e substituída por outra, aquela deverá ser excluída da referida base de cálculo, bem como os efeitos inerentes à exigência tributária, e sua substituta deverá ser objeto de novo lançamento.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 21/09/2004 a 01/12/2005

VINCULAÇÃO ENTRE ADQUIRENTE E FORNECEDOR.

A constatação de vinculação entre as empresas fornecedoras internacionais e a adquirente das mercadorias importadas, inclusive com o seu controle financeiro e administrativo, existente de modo informal, implica em indicio de falsidade nas informações constantes nas faturas emitidas, conluio, simulação e fraude nas operações de importação.

OCULTAÇÃO DO REAL ADQUIRENTE.

Restando claro que o real adquirente das mercadorias importadas foi diversa da do importador, a ausência desta informação na declaração de importação registrada permite que se conclua pela ocultação daquela e faz presumir a interposição fraudulenta de terceiros, hipótese que enseja a aplicação da pena de perdimento e sua conversão em multa equivalente ao valor das mercadorias por esta já terem sido entregues a consumo.

PROVA INDICIÁRIA. CONJUNTO PROBANTE.

É plenamente aceitável em Direito Tributário, o uso da prova indireta, qual seja o indicio e a presunção, especialmente nos casos de fraude, conluio e simulação fiscal, conforme configurado nos elementos que formam o conjunto probante contido nos autos, ou seja, operações de importação efetuadas com ocultação do real adquirente, pressuposto da interposição fraudulenta de terceiros." (fls. 1.235/1.236)

Com a intimação apenas da empresa SPIN em 08/09/2009 (que apresentou tempestivo Recurso Voluntário em 07/10/2009), o processo foi convertido em diligência por este Conselho por meio da Resolução n.º 3101-000.236 para a intimação da empresa COTIA,

que foi concretizada em 10/12/2012. Em 07/01/2013, esta empresa apresentou suas razões recursais. Em seus recursos, alegaram as empresas, em síntese:

I - Recurso Voluntário da SPIN COMERCIAL LTDA.

I.1. Ilegitimidade passiva da SPIN vez que as operações foram realizadas diretamente pela COTIA, não podendo se falar na existência de interesse comum do art. 124, I do CTN ou na aplicação da responsabilidade solidária como se a importação tivesse ocorrido por conta e ordem, o que não ocorreu no presente caso, que envolvem importações por encomenda, cuja base legal para responsabilidade solidária só foi prevista na Lei n.º 11.281/2006;

I.2. Nulidade do Auto de Infração por cerceamento de defesa, vez que a Recorrente não teve acesso aos documentos relativos às importações geridas pela COTIA;

I.3. No mérito, que as operações não podem ser consideradas operações por conta e ordem de terceiros, tendo sido realizadas por conta própria da importadora COTIA, não sendo os documentos e informações apresentados pela fiscalização suficientes para desconsiderar a operação da forma como efetivamente teria se concretizado. Enfrenta, nos seguintes termos, as provas apresentadas pela fiscalização: a) a vinculação entre a SPIN e os fornecedores estrangeiros: ainda que existente, ela não traz consequências para a caracterização da operação como por conta e ordem; b) faturas com assinaturas do mesmo signatário distintas entre si: sustenta a Recorrente que essa afirmação exigiria uma perícia técnica não realizada pela fiscalização para atestar a falsidade das assinaturas. Ademais, teria acostado aos autos a documentação dos emitentes das faturas atestando a idoneidade das assinaturas; c) a falta de lucro da Cotia na operação de venda: afirma a Recorrente que a fiscalização desconsiderou o fato que a importadora é uma *trading* beneficiária de incentivos fiscais (FUNDAP), com a equivocada comparação entre os custos de aquisição dos períodos autuados (2004 e 2005) com as vendas incorridas em 2006.

I.4. Afirma o não cumprimento dos requisitos legais para a aplicação da pena de perdimento (verificação prévia da impossibilidade de entrega da mercadoria);

I.5. Da ausência de comprovação da fraude, não tendo sido igualmente demonstrados os indícios para a aplicação da presunção legal de interposição fraudulenta.

II - Recurso Voluntário da COTIA TRADING S/A

II.1. Ilegitimidade passiva da COTIA, vez que o art. 124, I do CTN, único dispositivo no qual a fiscalização teria se fundamentado para aplicar a responsabilidade solidária da empresa, não se aplica às multas aduaneiras;

II.2. Nulidade do Auto de Infração em razão da falta de motivação, vez que a fiscalização não teria indicado qual o dispositivo que justifica a aplicação da pena de perdimento no presente caso;

II.3. No mérito:

II.3.1. que a COTIA não teria efetuado importações por conta e ordem da SPIN, estando a fiscalização indevidamente baseada em indícios e presunções destituídas de gravidade, precisão e coerência. Segundo a Recorrente a) a presença de comprador predeterminado não caracteriza conta e ordem (art. 11, Lei nº 11.281/2006); b) a negociação entre o comprador e o exportador não implica responsabilidade pela operação do importador; c) a eventual vinculação entre o exportador e o comprador não caracteriza conta e ordem (art. 14, Lei nº 11.281/2006); d) os preços praticados ou a lucratividade das empresas não indicam a natureza da importação; e) o recolhimento de IPI pelo comprador das mercadorias no mercado interno é questão de política fiscal. Sustenta ainda que o não enquadramento como operação por conta e ordem estaria em conformidade com o ADI/SRF 07/2002.

II.3.2. que não teria ficado demonstrada a utilização de recursos de terceiros na importação, não tendo sido instaurado o procedimento especial para averiguar a capacidade econômica e financeira da COTIA, em descumprimento do procedimento normativo aplicável. Traz jurisprudência judicial que já teria respaldado o entendimento da Recorrente;

II.3.3. subsidiariamente, pleiteia a aplicação da multa específica mais benéfica prevista na legislação superveniente prevista no art. 33 da Lei nº 11.488/2007 (multa de cessão de nome).

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Relatora Maysa de Sá Pittondo Deligne

Conheço dos recursos, por tempestivos, adentrando em suas razões.

I - DAS CONSIDERAÇÕES QUANTO AO MÉRITO: CONFIGURAÇÃO DA IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIROS

Primeiramente, entendo que seja relevante fixar uma premissa que envolve as principais questões levantadas pelas duas empresas em seus recursos: pela documentação acostada aos presentes autos pela fiscalização, ficou efetivamente confirmada a importação por conta e ordem de terceiros, não se tratando de importação por encomenda ou de uma interposição fraudulenta presumida, como aduziram as Recorrentes.

Em conformidade com o entendimento já veiculado por este Conselho¹, na importação por encomenda, a empresa importadora ("*trading*") adquire mercadoria junto ao exportador no exterior e providencia sua entrada no território nacional, com a posterior revenda

¹ A título exemplificativo, vide o Acórdão nº 3302-001.995 da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara desta 3ª Seção proferido no processo nº 12466.002272/2007-31 na sessão de 28/02/2013.

ao encomendante. Para o importador, a operação tem os mesmos efeitos de uma importação própria.

Nesse sentido, a importação é realizada com recursos próprios da importadora e a operação cambial para pagamento da importação é realizada exclusivamente em nome da importadora que a realiza. Assim, a “*trading*” está importando para destinatário certo, que determina o produto a ser importado, conforme consignado em contrato firmado entre as partes. Esta operação foi disciplinada pela Lei n.º 11.281/2006 e pela Instrução Normativa n.º 634/2006, ainda vigentes.

Por outro lado, na importação por conta e ordem de terceiros, a “*trading*” é uma mera intermediária, prestadora de serviços para a consecução da atividade de importar promovendo, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadorias adquirida por outra empresa. Neste caso, a operação realiza-se com recursos do próprio adquirente, mesmo que a importadora os antecipe para concretizar a importação. Assim, a origem dos recursos financeiros é da adquirente.

Esta operação é disciplinada pelas Instruções Normativas n.º 225/2002, já vigente à época dos fatos abrangidos na presente autuação.

De forma sintética, diferencia-se as duas operações sob análise:

Importação por Conta e Ordem de Terceiros	Importação por Encomenda
" <i>Trading</i> " é intermediadora (prestadora de serviços)	" <i>Trading</i> " é a real importadora
Operação realizada com recursos do adquirente	Operação realizada com recursos da " <i>trading</i> "
Câmbio fechado pelo adquirente	Câmbio fechado pela " <i>trading</i> "
Contrato de importação por conta e ordem	Contrato de importação por encomenda

Atentando-se para o caso em tela, entendo que a extensa documentação suporte apresentada pela fiscalização indica com clareza que, não obstante a operação tenha sido indicada nas documentações suporte das importações como importações próprias da COTIA (defendendo as Recorrentes que se tratam de importações por encomenda), essas operações foram, na verdade, importações por conta e ordem da SPIN, verdadeira importadora das mercadorias.

Essa confirmação pode ser extraída de toda documentação acostada aos autos pela fiscalização, em especial do contrato firmado entre a SPIN e a COTIA acostado às fls. 46-56 do processo digital.

Com efeito, extrai-se das cláusulas quarta a oitava do "*INSTRUMENTO PARTICULAR DE FIXAÇÃO DE RESPONSABILIDADE, ASSUNÇÃO DE OBRIGAÇÕES E OUTRAS AVENÇAS*" (fl. 53/55) que, desde sua origem, a operação contratada entre a SPIN e a COTIA foi uma operação por conta e ordem na forma disciplinada à época pela legislação, sendo **expressamente contratado entre as partes que o ônus da importação seria assumido, em sua integralidade, pela SPIN, na condição de adquirente das mercadorias.**

Para melhor visualização, transcrevo abaixo as referidas cláusulas, com destaque para as partes que evidenciam a assunção do ônus das importações pela SPIN, e não pela "*trading*" COTIA:

"CLÁUSULA QUARTA

*Tendo em vista que a COTIA tem a obrigação de pagar os valores devidos ao exportador, em decorrência da compra feita no mercado externo e que, **para as partes, sob o aspecto financeiro, é interessante que a SPIN assuma a dívida da COTIA perante o exportador**, a SPIN, por meio do presente instrumento, **assume a dívida da COTIA perante o exportador das mercadorias importadas**, sempre que o câmbio para pagamento dos valores devidos ao exportador, em decorrência das operações realizadas ao amparo do CONTRATO, tiver que ser fechado e liquidado em momento posterior à emissão das respectivas Notas Fiscais de Venda das mercadorias pela COTIA contra a SPIN*

Parágrafo Primeiro

Por força do disposto no "caput" desta cláusula, estabelecem as partes que após o faturamento das mercadorias, será dada quitação do pagamento à Duplicata CC, estabelecida no item 6.1, da Cláusula Sexta do CONTRATO

Parágrafo Segundo

*Fica estabelecido que em nenhuma das operações haverá a necessidade da formalização de Instrumento de Assunção de Dívida, já que no presente contrato, **a SPIN assume em caráter irrevogável e irretratável, independentemente de qualquer outra formalização, a obrigação de, em todas as importações realizadas pela COTIA com as características apontadas no "caput" desta cláusula, assumir, automaticamente, a obrigação de liquidar os pagamentos devidos ao exportador.***

CLÁUSULA QUINTA

*Em razão de **o fechamento e liquidação dos contratos de câmbio ter que ser realizado em nome da COTIA por força da legislação cambial aplicável, fica estabelecido que a SPIN deverá liquidar a dívida ora assumida, mediante a realização de um depósito dos recursos necessários à liquidação do pagamento devido ao exportador (acrescida da CPMF incidente), na conta corrente de titularidade da COTIA** que, por sua vez, autorizará o débito pelo banco contratado para liquidar o câmbio. Esta disposição não será aplicável nas hipóteses previstas no parágrafo segundo infra*

Parágrafo Primeiro

***Será obrigação da SPIN adotar as providências necessárias à negociação e contratação do respectivo contrato de câmbio**, devendo sempre manter a COTIA informada sobre tais trâmites e comprometendo-se a efetuar os pagamentos conforme o disposto na Cláusula Sexta e na Cláusula Sétima infra.*

Parágrafo Segundo

*Em caso de operações com ROF — Registro de Operações Financeiras, conforme determina a legislação cambial brasileira, estabelecem as partes que em até 5 (cinco) dias após a emissão das duplicatas geradas por força da venda de mercadorias, **a SPIN deverá apresentar para a COTIA o ROF alterando o devedor de COTIA para SPIN, caso em que o fechamento e liquidação dos contratos de câmbio para pagamento do exportador serão 'realizados diretamente pela SPIN.***

CLÁUSULA SEXTA

A assunção de dívida prevista na Cláusula Quarta supra, impõe a obrigação de a SPIN considerar o valor devido ao exportador com base no câmbio vigente à época da sua liquidação, além de responsabilizar-se a SPIN, a partir da emissão das respectivas notas Fiscais de Venda das mercadorias pela COTIA à SPIN, por todos os tributos, despesas, CPMF, variação cambial e outros mistos decorrentes do fechamento e liquidação dos contratos de câmbio.

Parágrafo Único

Será de responsabilidade isolada da SPIN qualquer ônus ou multa eventualmente impostos pelo Banco Central do Brasil (BACEN) em decorrência do fechamento e liquidação do câmbio para pagamento dos valores devidos ao exportador nas hipóteses de fechamento e liquidação intempestiva, não efetivação destes, desrespeito de prazos e quaisquer outras questões correlatas.

CLÁUSULA SÉTIMA

O depósito previsto no "caput" da Cláusula Quinta supra deverá ocorrer sempre em tempo hábil, conforme previsão legal, para a liquidação dos contratos de câmbio para pagamento dos valores devidos ao exportador das mercadorias, considerando todas as movimentações financeiras que serão necessárias para viabilizar a remessa, de forma que as obrigações no exterior possam ser honradas tempestivamente, sem qualquer prejuízo perante o exportador ou desrespeito à legislação aplicável" (fl. 53/55 - grifei)

Cumpra ainda enfatizar que, como indica o parágrafo único da cláusula quinta acima transcrita, a SPIN quem deveria negociar e contratar os contratos de câmbio das importações, e não a COTIA. Da mesma forma, o parágrafo segundo desta mesma cláusula indica que a documentação relativa ao contrato de câmbio nas operações com ROF - Registro de Operações Financeiras deveriam ser efetuadas em nome da SPIN, e não da COTIA.

Assim, o próprio contrato firmado entre as partes evidenciou, com clareza cristalina, a natureza da operação efetivamente realizada, de compra por conta e ordem, afastando-se, desde já, todas as alegações aventadas pelas partes de que estaríamos diante de uma importação por encomenda suscetível de invocar a aplicação da Lei n.º 11.281/2006.

Desta forma, restou demonstrado nos autos que a efetiva importadora das mercadorias foi a empresa SPIN. Assim, confirma-se a simulação na documentação da importação das mercadorias que indicaram a empresa COTIA como importadora própria, ocultando o real comprador das mercadorias e efetivo responsável pela operação de importação (SPIN). A simulação foi indicada pela fiscalização no Termo de Constatação (fl. 11), em conformidade com o art. 167, §1º, II, do Código Civil:

"Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

*§ 1º **Haverá simulação nos negócios jurídicos** quando:*

(...)

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;"
(grifei)

Importante frisar que não se cabe falar que teria havia uma presunção da interposição fraudulenta no caso, sendo certo que, como visto, ela foi efetivamente comprovada pela fiscalização com fulcro na documentação disponibilizada pela própria fiscalizada SPIN, que evidenciou com veemência quem era responsável pelo financiamento das operações de importação (frise-se novamente, a verdadeira adquirente, a SPIN).

Exatamente em razão da clara instrução deste processo após a fiscalização especial da empresa SPIN que não foi necessário comprovar uma eventual indisponibilidade financeira da importadora ostensiva COTIA por meio de procedimento especial, desnecessário no presente caso por não se tratar de interposição fraudulenta presumida.

Correta, portanto, a aplicação da pena de perdimento proposta pela fiscalização com fulcro no art. 618, XXII do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto n.º 4.543/2002, vigente à época das importações e da autuação (art. 23 do Decreto-lei n.º 1.455/1976):

*"Art. 618. **Aplica-se a pena de perdimento da mercadoria nas seguintes hipóteses, por configurarem dano ao Erário** (Decreto-lei no 37, de 1966, art. 105, e Decreto-*

lei no 1.455, de 1976, art. 23 e § 1o, com a redação dada pela Medida Provisória no 66, de 2002, art. 59):

(...)

XXII - estrangeira ou nacional, 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.

§ 1o A pena de que trata este artigo converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido transferida a terceiro ou consumida (Decreto-lei no 1.455, de 1976, art. 23, § 3o, com a redação dada pela Medida Provisória no 66, de 2002, art. 59)." (grifei)

Sedimentadas estas premissas quanto ao mérito do processo, passa-se à análise das demais questões recursais levantadas.

II. DA NULIDADE PELO CERCEAMENTO DE DEFESA DA SPIN PELO NÃO ACESSO AOS DOCUMENTOS DE IMPORTAÇÃO DA COTIA

Neste ponto, sustentou a empresa SPIN em seu recurso que seu direito de defesa teria sido restringido por não ter tido acesso aos documentos da importação formulados pela COTIA.

Contudo, não cabe acolhida a pretensão da SPIN vez que toda a documentação da importação foi anexada pela própria COTIA quando de sua impugnação e pela fiscalização quando da realização da diligência requerida pela decisão de primeira instância. Diante disso, quando da apresentação da manifestação à diligência em 16/07/2008 (fls. 1.216/1.225), a empresa SPIN teve acesso a toda a documentação suporte da importação, não sendo cabível se falar, na hipótese, de cerceamento de defesa.

Desta forma, uma vez que os documentos da importação foram acostados aos autos e que a Recorrente SPIN se manifestou posteriormente quando da manifestação da diligência fiscal, tendo pleno acesso a esses documentos, não cabe se falar em nulidade por cerceamento de defesa.

III. DA NULIDADE PELA FALTA DE MOTIVAÇÃO VEZ QUE NÃO TERIA INDICADO O DISPOSITIVO QUE JUSTIFICOU A APLICAÇÃO DA PENA DE PERDIMENTO

Como delineado, entendeu a fiscalização que teria ocorrido a ocultação pelo importador ostensivo COTIA TRADING S/A do efetivo adquirente das mercadorias importadas, SPIN COMERCIAL LTDA., nas Declarações de Importação relacionadas na autuação.

Diante disso, entendeu a fiscalização que seria aplicável à hipótese a pena de perdimento das mercadorias prevista no inciso XXII, do art. 618 do Regulamento Aduaneiro então vigente, aprovado pelo Decreto n.º 4.543/2002. Segundo alegado pela empresa COTIA em seu recurso, a fiscalização não teria indicado qual o dispositivo que justifica a aplicação da pena de perdimento no presente caso.

Entretanto, a base legal para a aplicação da pena de perdimento foi expressamente consignada no Termo de Constatação n.º 02/2007, tanto na parte introdutória como no item 5.1, ao expressar:

"1. INTRODUÇÃO

No Procedimento Especial de Fiscalização referente à verificação da origem dos recursos aplicados em operações de comércio exterior e combate à interposição fraudulenta de pessoas instituído pela Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal — IN SRF n.º 228/2002, com fulcro no art. 53 do Decreto-Lei n.º 37/66, com a redação dada pelo art. 2º do Decreto-Lei n.º 2472/88 e art. 1º da Portaria MF n.º 35012002, em face da empresa SPIN COMERCIAL LTDA., CNPJ: 86.938.453/0001-89 (fls. 1/2), constatamos o registro de importações diretas pela empresa COTIA TRADING, CNPJ: 72.891.955/0001-97, com ocultação do efetivo adquirente das mercadorias, a empresa SPIN COMERCIAL.

Consoante o disposto no inciso XXII do art. 618 do Regulamento Aduaneiro, dispositivo com redação dada pelo art. 59, da Medida Provisória n.º 66, de 29/08/2002, transformada na Lei n.º 10.637 de 30/12/2002, aplica-se a pena de perdimento as mercadorias importadas com ocultação do verdadeiro adquirente e/ou fornecedor das mercadorias ou a sua conversão em multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, caso essas não sejam localizadas ou tenham sido consumidas. (fl. 10 - grifei)

"5.1. Da Pena de Perdimento de Mercadorias Importadas

Configura dano ao erário, nos termos do art. 618, inciso XXII,! §1º e §5º do Regulamento Aduaneiro com redação dada pelo art. 23, inciso V e §§ 1º, 2º e 3º do Decreto-lei n.º 1.455/76, com redação dada pelo art. 59, da Medida Provisória n.º 66, de 29/08/2002 (DOU 30/08/02), convertida na Lei n.º 10.637 de 30/12/2002, in verbis:

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. (grifos nossos)

§ 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias. (grifos nossos)

§ 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.

§ 3º A pena prevista no § 1º converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida. (grifos nossos)

Dessa forma, com fundamento nos dispositivos legais adiante transcritos, será aplicada a multa de conversão da pena de perdimento de valor equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias, em razão da impossibilidade da apreensão, pela ocultação do sujeito passivo, efetivo adquirente de mercadorias importadas.

O dano ao erário perpetrado com a ocultação do efetivo adquirente das mercadorias importadas em nome da COTIA TRADING configura-se pela sonegação fiscal, de pelo menos R\$ 190.000,00, somente em IPI que deixou de ser recolhido em vendas no mercado interno pela SPIN dos produtos oriundos das DI assinaladas no item 2.1, registradas diretamente pela COTIA TRADING, ocultando a SP/N como efetiva adquirente das mercadorias.

Consoante Demonstrativo de Valor Aduaneiro de Importações Registradas pela COTIA TRADING com ocultação do efetivo adquirente das mercadorias (fls. 234) a multa pela conversão de pena de perdimento totaliza R\$ 1.460.504,34.

Ressalte-se que, no caso de posteriormente, forem localizados documentos que permitam a apuração do valor efetivo dessas mercadorias, será efetuado lançamento complementar." (fls. 18/19 - grifei)

Assim, tendo a fiscalização devidamente trazido o fundamento legal para a aplicação da pena de perdimento, inexistente a nulidade apontada pela Recorrente COTIA no presente caso.

IV - DA AUSÊNCIA DE VERIFICAÇÃO PRÉVIA DA IMPOSSIBILIDADE DE ENTREGA DAS MERCADORIAS

Sustentou a Recorrente SPIN que teria sido descumprida no presente caso a formalidade prévia para a conversão da pena de perdimento em multa, vez que não confirmado originariamente pela fiscalização a impossibilidade de apreensão da mercadoria.

Com efeito, segundo o art. 73 da Lei nº 10.833/2003, é necessária a prévia verificação pela fiscalização da *"impossibilidade de apreensão da mercadoria sujeita a pena de perdimento, em razão de sua não-localização ou consumo"* para a aplicação da penalidade pecuniária de conversão da pena de perdimento, autuada no presente caso:

"Art. 73. Verificada a impossibilidade de apreensão da mercadoria sujeita a pena de perdimento, em razão de sua não-localização ou consumo, extinguir-se-á o processo administrativo instaurado para apuração da infração capitulada como dano ao Erário.

§ 1º Na hipótese prevista no caput, será instaurado processo administrativo para aplicação da multa prevista no § 3º do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, com a redação dada pelo art. 59 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

§ 2º A multa a que se refere o § 1º será exigida mediante lançamento de ofício, que será processado e julgado nos termos da legislação que rege a determinação e exigência dos demais créditos tributários da União." (grifei)

Esta exigência é igualmente trazida no art. 23, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976, tanto na redação vigente à época da autuação, dada pela Lei nº 10.637/2002, como na atualmente vigente dada pela Lei nº 12.350/2010:

"Art. 23 (...)

§ 3º A pena prevista no § 1º converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§ 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)" (grifei)

Contudo, no presente caso, a fiscalização comprovou que houve a revenda das mercadorias importadas pela importadora ostensiva (COTIA) para a importadora efetiva (SPIN), na forma do art. 23, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.455/1976 acima transcrito. Com isso, em

decorrência da própria configuração da importação por conta e ordem de terceiro, foi confirmada a revenda das mercadorias e, portanto, a condição para a conversão da pena de perdimento em multa.

É o que fundamentou a fiscalização, indicando a impossibilidade da apreensão das mercadorias importadas vez que já revendidas pela importadora COTIA para a efetiva adquirente (SPIN), que teria sido oculta. Veja-se pela transcrição do Auto de Infração:

*"Aplicação de multa equivalente ao valor aduaneiro das mercadorias **pela impossibilidade de sua apreensão, face a ocultação da efetiva adquirente, SPIN COMERCIAL LTDA das mercadorias importadas** ao amparo das DI n° 05/1305572-4, 05/1239849-0, 05/1100566-5, 05/0509715-4, 05/0388468-0, 05/0233640-9, 05/0109920-9, 05/0045023-9, 04/1521033-7, 04/1144992-8, 04/1117210-1, e 04/0948641-2 registradas diretamente pela COTIA TRADING, conforme explicitado no Termo de Constatação n° 02/2007." (fl. 7 - grifei)*

Desta forma, entendo que a fiscalização cumpriu este requisito legal para a lavratura do Auto de Infração, que não deve ser cancelado por este motivo.

V - DA ILEGITIMIDADE PASSIVA DAS PARTES

Tanto a SPIN como a COTIA alegaram a ilegitimidade passiva. Analisando os Recursos, vislumbram-se os seguintes argumentos neste ponto: **(i)** quanto ao art. 124, I do CTN, único dispositivo no qual a fiscalização teria se fundamentado para aplicar a responsabilidade solidária das empresas: **(i.1)** a inaplicabilidade deste dispositivo para as multas aduaneiras; **(i.2)** a inexistência de interesse comum à que se refere o dispositivo; **(ii)** a impossibilidade de aplicação da responsabilidade solidária como se a importação tivesse ocorrido por conta e ordem, uma vez que o presente caso envolve importações por encomenda, cuja base legal para responsabilidade solidária só foi prevista na Lei n.º 11.281/2006.

Nesta oportunidade, enfrentarei apenas a argumentação indicada no item **(i)**, vez que aquela indicada no item **(ii)** já foi afastada anteriormente quando foi sedimentado que o presente caso se refere à importação por conta e ordem de terceiro.

Atentando-se para o Auto de Infração, depreende-se que, de fato, o único fundamento legal apontado para a responsabilidade solidária foi o art. 124, I, do CTN. Nesse sentido, toda a motivação desenvolvida pela fiscalização no Termo de Constatação e no corpo do auto de infração foi no sentido de indicar o comum interesse das duas empresas na importação realizada com a ocultação do real sujeito passivo, indicando que ambas teriam concorrido com a operação (a SPIN na condição de verdadeira adquirente e a COTIA como quem registrou as importações).

A concorrência das empresas na prática da infração imputada pela fiscalização é depreendida de distintos trechos do Termo de Constatação n.º 02/2007, tal como o abaixo transcrito:

"O dano ao erário perpetrado com a ocultação do efetivo adquirente das mercadorias importadas em nome da COTIA TRADING configura-se pela sonegação fiscal, de pelo menos R\$ 190.000,00, somente em IPI que deixou de ser recolhido em vendas no mercado interno pela SPIN dos produtos oriundos das DI assinaladas no item 2.1, registradas diretamente pela COTIA TRADING, ocultando a SP/N como efetiva adquirente das mercadorias.

Consoante Demonstrativo de Valor Aduaneiro de Importações Registradas pela COTIA TRADING com ocultação do efetivo adquirente das mercadorias (fls. 234) a multa pela conversão de pena de perdimento totaliza R\$ 1.460.504,34." (fl. 19)

Ao assim proceder, a fiscalização fundamentou a aplicação na hipótese do art. 95, V, do Decreto-lei n.º 37/1966 (art. 603 do Regulamento Aduaneiro de 2002), aplicável, sem dúvida, à legislação aduaneira, que expressa:

"Art.95 - Respondem pela infração:

(...)

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)"

Diante disso, ainda que se entenda que houve o equívoco no fundamento legal da autuação, ao se fundamentar em dispositivo do Código Tributário Nacional para tratar de penalidade aduaneira, a acusação fiscal foi integralmente descrita, encontrando corolário na legislação aduaneira. Assim, não tendo ocorrido prejuízo à defesa, entendo que não cabe a declaração de nulidade neste ponto, estando a responsabilidade solidária das empresas devidamente respaldada nos autos.

Nesse sentido, já se manifesta há muito esse Conselho, como se depreende de julgado da Câmara Superior:

"AUTO DE INFRAÇÃO - IMPERFEIÇÃO NO ENQUADRAMENTO LEGAL - DECLARAÇÃO DE NULIDADE - AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DO PREJUÍZO - IMPOSSIBILIDADE - A imperfeição na capitulação legal do lançamento não autoriza, por si só, a sua declaração de nulidade, se a acusação fiscal estiver claramente descrita e propiciar ao contribuinte dela se defender amplamente, mormente se este não suscitar e demonstrar o prejuízo sofrido em razão do ato viciado." (CSRF - ACÓRDÃO -nº 01-03.264 em 19.03.2001. Publicado no D.O.0 em: 24.09.2001 - grifei).

Assim, deve ser afastada a nulidade neste ponto.

Entretanto, em razão de posterior alteração legislativa mais benéfica, crucial que seja analisado o argumento subsidiário levantado especificamente pela empresa COTIA na condição de importadora ostensiva, quanto à aplicação de penalidade específica e mais benéfica de multa de 10% pela cessão de nome.

V.1. QUANTO À EMPRESA COTIA NA CONDIÇÃO DE IMPORTADORA OSTENSIVA: DA MULTA DE 10% PELA CESSÃO DE NOME

Como já exaustivamente demonstrado acima, confirma-se que a autuação merece ser integralmente mantida quanto à empresa SPIN.

Contudo, especificamente quanto à empresa COTIA, necessário avaliar sua alegação subsidiária no sentido de ser necessária a aplicação retroativa ao presente caso da multa específica do art. 33 da Lei n. 11.488/2007, de 10% do valor da operação acobertada, por ser específica e mais benéfica.

Com efeito, o referido dispositivo normativo trouxe uma previsão de penalidade específica para o importador ostensivo que, tal como ocorrido no presente caso, acoberta o real adquirente das mercadorias na importação: multa 10% do valor da operação pela cessão de nome. Vejamos os exatos termos desse dispositivo:

"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." (grifei)

Assim, a legislação superveniente previu uma penalidade específica para o importador ostensivo, penalidade esta que é mais específica que aquela aplicável em decorrência da previsão de responsabilidade solidária mencionada acima, do art. 95, V, do Decreto-lei n.º 37/1966.

Por ser penalidade mais específica para o importador ostensivo, necessário afastar a aplicação da penalidade de perdimento para este agente na condição de responsável, consoante desenvolvido pelo Conselheiro Fernando Luiz Da Gama D'Eça, quando designado para Relatar o Acórdão n. 3402-002.362, à luz do art. 100 do referido Decreto-lei n.º 37/1966:

"Por derradeiro, entendo que com o advento da multa de 10% instituída pelo art. 33 da Lei nº 11.488/07 aplicável à hipótese de pessoa jurídica que ceder o nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários – não mais se justifica a aplicação ao importador ostensivo da multa de 100% prevista no art. 23, inc. V do Decreto-lei nº 1455/76, somente aplicável ao real comprador, interveniente ou responsável pela operação de importação, oculto “mediante fraude ou simulação”. A aplicação cumulativa dessas sanções sobre a importadora ostensiva não somente viola o princípio da especialidade, como constitui um ilegal bis in idem.

Realmente, tratando-se de dispositivos legais que tipificam uma única conduta - “acobertamento” ou “ocultação” dos reais intervenientes ou beneficiários das operações de comércio exterior, evidencia-se o conflito aparente de normas, que impõe a observância do princípio da especialidade que por sua vez determina a prevalência da norma especial, não sendo lícito ao fisco cumulá-la ou agravá-la sequer pela via transversa de suposta solidariedade em penalidade aplicada a outro infrator, pois como expressamente determina o art. 100 do Decreto-lei nº 37/66, “in verbis”:

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

Considerando que para a caracterização dos atos típicos de interposição fraudulenta “há necessidade de dois sujeitos de direito distintos” (cf. Acórdão nº 3201-00398 da 1ª TO da 2ª Turma da 3ª Seção do CARF, Rec. nº 140.698, Proc. nº 12466 004068/200673, em sessão de 08/12/10, Rel. Cons. Alfredo Ribeiro Nogueira; cf. tb. Acórdão nº 320100.515 da 1ª TO da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF, Rec. nº 344.701, Proc. nº 10936.000499/2008-13, em sessão de 01/07/10, Rel. Cons. Luciano Lopes de Almeida Moraes), parece evidente que a única multa aplicável à Recorrente seria a de 10% instituída pelo art. 33 da Lei nº 11.488/07, prevista para quem ceder o nome para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus reais intervenientes ou beneficiários, caso não fosse elidida a presunção de interposição fraudulenta de terceiros pela suposta “não comprovação da origem, disponibilidade e

transferência dos recursos empregados” (art. 23, § 2º do Decreto-lei nº 1455/76, na redação da Lei nº 10.637, de 30.12.2002).

Nesse sentido já decidiu esta C. Turma como se pode ver da seguinte e elucidativa ementa:

“(…).IMPORTAÇÃO – INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA – MULTA APLICÁVEL AO IMPORTADOR OSTENSIVO CESSÃO DE NOME PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE DA SANÇÃO IMPOSSIBILIDADE DE CUMULAÇÃO.

Com o advento da multa de 10% instituída pelo art. 33 da Lei nº 11.488/07, em face do princípio da especialidade da sanção, não mais se justifica a aplicação ao importador ostensivo da multa de 100% prevista no art. 23, inc. V do Decreto-lei nº 1455/76, sob pena de ilegal bis in idem.” (Acórdão nº 3402-002.262, Processo nº 10314.724447/2012-30, Sessão de 23/04/14. Decisão por Maioria - grifei)

Nesse sentido, por ter sido introduzido no ordenamento jurídico uma penalidade específica ao importador ostensivo, não mais se aplica à ele a multa decorrente da conversão da pena de perdimento do já transcrito art. 23, do Decreto-lei n. 1.455/76, à luz do princípio da especialidade da sanção do art. 100 do Decreto-lei n.º 37/1966 e sob pena de ilegal *bis in idem* da exigência.

A pena de perdimento, e a correspondente multa decorrente da conversão desta pena, são agora passíveis de serem exigidas, apenas, do importador oculto (real adquirente), tal qual aplicada no presente caso.

Esse entendimento está em conformidade com a previsão do art. 727, §3º do Regulamento Aduaneiro atualmente vigente, aprovado pelo Decreto n.º 6.759/2009 com a redação dada pelo Decreto n.º 7.213/2010, que indica:

"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](#)).

(...)

§3º A multa de que trata o caput não prejudica a aplicação da pena de perdimento às mercadorias na importação ou na exportação.” (grifei)

Ora, a pena de perdimento das mercadorias, como a penalidade geral passível de ser convertida em multa de 100% do valor aduaneiro, poderá ser exigida, apenas, do importador oculto, real adquirente das mercadorias, em conformidade com o art. 23 do Decreto-lei n.º 1.455/76, enquanto ao importador ostensivo, aquele que cedeu seu nome para a realização da operação, passou a ser exigível, apenas, a penalidade específica de 10% do valor da operação do art. 33 da Lei n.º 11.488/2007.

Desta forma, a multa decorrente da conversão da pena de perdimento das mercadorias deve ser mantida quanto à empresa SPIN, como empresa importadora oculta (real adquirente das mercadorias), enquanto para a importadora ostensiva COTIA poderia ser aplicada, apenas, a penalidade específica e mais benéfica do art. 33 da Lei n. 11.488/2007, decorrente da cessão de nome.

A retroatividade benéfica da lei punitiva decorre do imperativo constitucional constante do art. 5º, XL, da Constituição Federal, que indica que *"a lei penal não retroagirá, salvo para beneficiar o réu"* (grifei).

É o que entende o Superior Tribunal de Justiça, que indica a existência do princípio implícito do Direito Sancionatório de retroatividade da lei mais benéfica:

"ADMINISTRATIVO. RECURSO ESPECIAL. PODER DE POLÍCIA. SUNAB. MULTA ADMINISTRATIVA. RETROATIVIDADE DA LEI MAIS BENÉFICA. POSSIBILIDADE. ART. 5º, XL, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. PRINCÍPIO DO DIREITO SANCIONATÓRIO. AFASTADA A APLICAÇÃO DA MULTA DO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC.

I. O art. 5º, XL, da Constituição da República prevê a possibilidade de retroatividade da lei penal, sendo cabível extrair-se do dispositivo constitucional princípio implícito do Direito Sancionatório, segundo o qual a lei mais benéfica retroage.

Precedente.

II. Afastado o fundamento da aplicação analógica do art. 106 do Código Tributário Nacional, bem como a multa aplicada com base no art. 538, parágrafo único, do Código de Processo Civil.

III. Recurso especial parcialmente provido." (REsp 1153083/MT, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, Rel. p/ Acórdão Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/11/2014, DJe 19/11/2014 - grifei)

Contudo, constata-se que não é possível segregar dentro do presente Auto de Infração a responsabilidade específica da empresa COTIA, autuada na condição de responsável solidária, para que lhe fosse imputada apenas a multa de 10% do valor da operação pela cessão de nome (art. 33 da Lei nº 11.488/07), única devida por esta empresa à luz do princípio da especialidade e da retroatividade benigna.

Diante disso, entendo que deve ser cancelada a presente autuação fiscal especificamente quanto à COTIA TRADING S/A, sobre a qual poderia ser imputada, apenas, penalidade mais específica e mais benéfica (multa de cessão de nome), que não é passível de ser cobrada de forma segregada na presente ação fiscal.

VI. CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário da SPIN COMERCIAL LTDA. e dar provimento ao Recurso Voluntário da COTIA TRADING S/A para cancelar a exigência fiscal contra esta empresa na condição de importadora ostensiva.

É como voto.

Maysa de Sá Pittondo Deligne - Relatora

Voto Vencedor

Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, Redatora Designada

Na sessão de julgamento deste processo ousei divergir da Ilustre Relatora, no que fui acompanhada por outros Conselheiros, somente no que concerne à aplicação da multa equivalente ao perdimento à importadora ostensiva.

Entendo que não há qualquer irregularidade na exigência da multa veiculada pelo artigo 23, inciso V e §3º do Decreto-lei n. 1.455/76 da importadora ostensiva.

Quem primeiro responde por uma infração é o seu próprio agente, assim considerado, nos termos do art. 94 do Decreto-lei nº 37/66, a pessoa física ou jurídica que incorre na omissão ou ação, voluntária ou involuntária, que importe inobservância de norma legal estabelecida. Além desse agente direto podem responder pela infração aduaneira as pessoas referidas no art. 95 do Decreto-lei nº 37/66 na condição de "responsáveis pela infração".

Com efeito, na infração por *ocultação do sujeito passivo na importação mediante fraude ou simulação*, o agente direto da infração deve ser deduzido da própria conduta coibida pelo art. 23, V do Decreto-lei nº 1.455/76, qual seja, a ocultação fraudulenta do sujeito passivo, daí se concluindo que ele é o *importador ostensivo*, que é quem efetivamente pratica a ação de "ocultar fraudulentamente" o verdadeiro sujeito passivo na importação, sem prejuízo de outras pessoas também responderem por essa infração com fundamento do art. 95 do Decreto-lei nº 37/66, em especial, o adquirente da mercadoria na importação por conta e ordem (inciso V) e o encomentante predeterminado (inciso VI), conforme seja o caso.

Assim, *in casu*, configurada a materialidade da infração aduaneira veiculada pelo art. 23, V, §1º e 3º do Decreto-lei nº 1.455/76, não há como se afastar a aplicação da penalidade respectiva ao "responsável pela infração" (SPIN), nos termos do art. 95, V do Decreto-lei nº 37/66, no que andou bem a Ilustre Relatora, tampouco ao seu agente direto, qual seja, a importadora ostensiva (COTIA), como fora proposto no voto vencido.

De outra parte, não se configura a retroatividade benigna em favor da importadora ostensiva, vez que a multa por *cessão de nome* foi criada pelo legislador ordinário para conviver com a pena de perdimento das mercadorias e, em consequência, também com a multa que lhe substitui.

Quando não havia previsão da multa de cessão de nome no ordenamento, ocorria que, na hipótese da aplicação (física) da pena de perdimento às mercadorias, não obstante o agente direto da infração prevista no art. 23, V do Decreto-lei nº 1.455/76 fosse mesmo o importador ostensivo, como se disse acima, sendo a ele aplicada a penalidade respectiva, quem poderia acabar suportando o efeito dessa penalidade era o importador oculto - real adquirente da mercadoria no exterior, que seria efetivamente 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.

Esse entendimento se confirma com a interpretação veiculada posteriormente pelo art. 727, §3º do Regulamento Aduaneiro/2009, embora não vigente à época dos fatos:

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).

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

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

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

No que concerne à multa por cessão de nome, o seu agente direto está definido expressamente no tipo como "a pessoa jurídica que ceder seu nome (...) para a realização de operações de comércio exterior de terceiros com vistas no acobertamento de seus intervenientes ou beneficiários", qual seja, a importadora ostensiva, sem prejuízo também da eventual responsabilização de outra pessoa física ou jurídica com base no art. 95 do Decreto-lei nº 37/66. Nesse ponto cabe salientar que o fato de o agente direto da infração estar expresso no tipo dessa infração não é suficiente para afastar a responsabilização de outras pessoas em face da determinação contida em outro dispositivo de lei (art. 95 do Decreto-lei nº 37/66). Dessa forma, entendendo não ser aplicável a retroatividade benigna à importadora ostensiva e, acaso vigente à época dos fatos, também deveria ter sido aplicada a multa por cessão de nome ao agente direto (importador ostensivo) e aos eventuais "responsáveis pela infração".

No Acórdão nº 3101-00.431 - 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, de 25 de maio de 2010, Redator designado Tarásio Campelo Borges, foi decidido que "O dano ao erário nas infrações enumeradas no *caput* do artigo 23 do Decreto-lei 1.455, de 1976, com as modificações introduzidas pela Lei 10.637, de 2002, não é fato típico para a exigência da multa cominada no artigo 33 da Lei 11.488, de 2007".

Também este Colegiado já decidiu por unanimidade, no Acórdão nº 3402-003.008 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, de 26 de abril de 2016, Relator: 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.

Assim, tendo em vista a divergência acima apontada em relação ao Voto da Ilustre Relatora, e acompanhando-a quanto aos demais pontos, voto no sentido de negar provimento aos recursos voluntários.

(assinatura digital)

Maria Aparecida Martins de Paula, Redatora Designada